Die Umsatzsteuer

(Ihre Formen und ihre wirtschaftliche Bedeutung)

Inaugural-Dissertation

zur Erlangung der Würde eines Doktor rerum politicarum
der hohen juristischen Fakultät der Universität Bern

vorgelegt von

HANS SCHEIDEGGER
von Bußwil b/M. (Kt. Bern)

Ernst Lang, Zürich 2 - 1944

Die Umsatzsteuer

(Ihre Formen und ihre wirtschaftliche Bedeutung)

Inaugural-Dissertation

zur Erlangung der Würde eines Doktor rerum politicarum
der hohen juristischen Fakultät der Universität Bern

vorgelegt von

HANS SCHEIDEGGER
von Bußwil b/M. (Kt. Bern)

Ernst Lang, Zürich 2 - 1944

Die Fakultät hat diese Arbeit am 11. Juni 1942 auf Antrag von Herrn Prof. Dr. F. Marbach als Dissertation angenommen, ohne damit zu den darin ausgesprochenen Auffassungen Stellung nehmen zu wollen.

R. UNIV.
BIBLIOTHEEK
LEIDEN

Ich möchte auch an dieser Stelle meinem verehrten Lehrer, Herrn Prof. Dr. F. *Marbach*, für die vielen Anregungen und Ratschläge, sowie für das wohlwollende Interesse am Entstehen der Arbeit herzlich danken.

Digitized by the Internet Archive
in 2026

https://archive.org/details/IA41546502_0017

INHALTSVERZEICHNIS.

Seite

Einleitung 7

I. Abschnitt.

Wesen, Gestaltung und Wirkungen einer Umsatzsteuer 9

A. Die ausschlaggebenden Wesensmerkmale 9
1. Der Umsatz als steuerlicher Grundbegriff 9
2. Die verschiedenen Umsatzsteuersysteme 15
a) Allgemeine Betrachtungen 15
b) Die Mehr- oder Allphasensteuer 19
c) Die Einphasensteuer 26
d) Die Pauschalierungen 37
e) Die Siemens'sche Umsatzsteuer 40

B. Die Gestaltung der Umsatzsteuer in den neuern Gesetzen 43
1. Die Steuerpflicht 44
2. Die Steuerbefreiungen 53
a) Die Befreiung öffentlich-rechtlicher Körperschaften 54
b) Befreiungen aus sozialen und wirtschaftlichen Gesichtspunkten . 57
c) Befreiungen aus kulturellen und charitativen Gründen . . . 65
d) Befreiungen aus steuertechnischen Gründen 67
3. Die Steuerbemessungsgrundlagen 68
a) Der Steuermaßstab 68
b) Der Steuersatz 75
4. Die Erhebungsarten der Steuer 80
a) Die Umsatzsteuer als Veranlagungssteuer 80
b) Die Erhebung in Form einer Quittungssteuer 82

C. Die volkswirtschaftlichen Wirkungen der Umsatzsteuer 84
1. Die Umsatzsteuer im Steuersystem des Staates 84
2. Der Einfluß der Umsatzsteuer auf die Einkommensverteilung . . . 87
3. Das Problem der Steuerüberwälzung 94
4. Umsatzsteuer und Konzentrationsprozeß 105
5. Die Umsatzsteuer und der Außenhandel 110

II. Abschnitt.

Der Werdegang der schweizerischen Umsatzsteuer 115

1. Die Vorgeschichte 115
2. Die grundsätzlichen Beschlüsse 123
3. Das erste Projekt der eidgenössischen Steuerverwaltung 127

Seite

4. Kritik und Gegenvorschlag des schweizerischen Gewerbeverbandes . . 133
5. Weitere Projekte der Steuerverwaltung 143
a) Die Grossisten-Umsatzsteuer 143
b) Die Siemens'sche Umsatzsteuer 145
6. Der Bundesratsbeschluß vom 29. Juli 1941 über die Warenumsatzsteuer 150
a) Die Steuerpflicht 151
b) Gegenstand der Steuer 153
c) Die Berechnung der Steuer 157
d) Weitere Bestimmungen 162
Ausblick 164

III. Abschnitt.

Geschichtlicher Ueberblick über die Entwicklung der Umsatzsteuer . . . 167

A. Das Altertum 167
1. Griechenland 167
2. Aegypten 171
3. Rom 174

B. Das Mittelalter 181
1. Der Zeitabschnitt vor 1150 181
2. Der Zeitabschnitt nach 1150 184
a) Deutsches Reich 184
b) Die spanische Alcabala 188
c) Frankreich 191
d) Italien 193

C. Das XIX. Jahrhundert 193
1. Akzise und Umsatzsteuer 193
2. Bremen 195
3. Nordamerika 198

Literaturverzeichnis 201

EINLEITUNG.

Mit der vorliegenden Arbeit soll versucht werden, die charakteristischen Merkmale und die Entwicklungsstufen einer Umsatzsteuer allgemein darzustellen. Die Absicht, Wesen und Wirkungen der Umsatzsteuer bzw. der Umsatzsteuern zusammenfassend zu würdigen, bedarf einiger Worte der Rechtfertigung. Einmal ist es im Rahmen der Arbeit nicht möglich, alle im Zusammenhang mit dieser Steuer auftretenden Probleme erschöpfend und abschließend zu behandeln. Andererseits aber läßt die kritische Sichtung der vorliegenden Literatur klar erkennen, daß die Beurteilung der Steuerwirkungen jeweils stark beeinflußt ist von übergeordneten staatspolitischen und wirtschaftspolitischen Zwecksetzungen. Aus diesen Gründen ist es nicht möglich, die diesbezüglich sehr unterschiedlichen Lehrmeinungen systematisch und zusammenfassend zu erläutern, und es soll der Zweck der Arbeit sein, die »reinen Steuerwirkungen«, abstrahiert von jeglichem Einfluß indirekter sozialpolitischer und wirtschaftspolitischer Maßnahmen, aufzuzeigen.

Wir beachten heute kaum mehr, daß die Besteuerung des Umsatzes, die Beteiligung des Staates am Wirtschaftsablauf, nicht ein Privileg der heutigen Abgabeordnungen ist; denn ähnliche Steuern lassen sich schon im Altertum, in Griechenland, im ptolomäischen Aegypten, in Rom zur Zeit Augustus und der oströmischen Kaiser nachweisen. Doch auch im Mittelalter kannte man, bedingt durch die örtliche Konzentration des Warenhandels, sog. Marktumsatzsteuern, die erst zu Beginn des 19. Jahrhunderts aufgehoben wurden, weil der sich allmählich aller Fesseln entledigende Handel schlechterdings nicht mehr zu überwachen war. In der Folge verschwindet der Gedanke einer nach dem Wert des Geschäftsumsatzes berechneten Steuer fast gänzlich, um dann während des ersten Weltkrieges von 1914/18 wieder aufzutauchen und die Aera der gegenwärtig geltenden Umsatzsteuern einzuleiten.

Das Beispiel der Schweiz, die ihre Warenumsatzsteuer vorläufig als außerordentliche Abgabe betrachtet, bildet keine Ausnahme; denn weder im Altertum und im Mittelalter, noch in der neuesten Zeit verwendete

bzw. verwendet man im Zeitpunkt der Einführung den Steuerertrag zur Deckung ordentlicher Staatsausgaben. Vielmehr ist eine Umsatzsteuer vorerst immer entweder Kriegs-, Nachkriegs- oder Krisensteuer, um dann, nachdem ihre ursprünglichen Zwecke erfüllt sind, infolge der sich ständig erweiternden Bedürfnisse des Staates, ein vollständig legitimes Glied eines geordneten Steuersystems zu werden. Der Umstand, daß ihre Einführung nicht in »normalen Zeiten« erfolgte bzw. erfolgt, beweist, wie wir festzustellen noch Gelegenheit haben werden, daß ihre sozialen und wirtschaftlichen Wirkungen Anlaß zu ernsthaften Bedenken bieten, die erst in außerordentlichen Zeiten infolge dringlicherer Staatsinterssen ihre Geltung zu verlieren scheinen.

I. Abschnitt.

Wesen, Gestaltung und Wirkungen einer Umsatzsteuer.

A. Die ausschlaggebenden Wesensmerkmale.

1. Der Umsatz als steuerlicher Grundbegriff.

Wenn man Ertrag, Einkommen, Vermögen, Vermögenszuwachs als »steuerliche Grundbegriffe«, auf denen eine Steuer aufgebaut sein kann, bezeichnet, dann muß man heute auch den »Umsatz« zu diesen Grundbegriffen zählen; denn in den Steuersystemen vieler Staaten wird auch dem Umsatz der Rang eines meist nicht unbedeutenden Steuerobjektes zuerkannt.

Die genannten Steuergrundbegriffe (Steuerobjekte) sind aber nicht notwendigerweise als Grundlage einer Steuer überhaupt zu betrachten. Eine Steuer braucht nämlich nicht auf einem sogen. Grundbegriff aufgebaut zu sein, insofern sie sich auf einen »rein tatsächlichen Vorgang«, auf einen »außerhalb des Steuerrechtes nicht rechtserheblichen Vorgang«[1] stützt. (Z. B. erklärt man etwa für bestimmte Verbrauchssteuern, daß das »Entfernen« der Ware aus der Fabrik die Steuerschuld entstehen lasse usw.)

Da aber die genannten Grundbegriffe bei der Ausarbeitung eines Steuerprojektes oft als Ausgangspunkt dienen, so kommen wir sehr bald zur Einsicht, daß der Begriff Umsatz in der Steuertechnik eine außerordentlich mannigfaltige Verwendung und Bedeutung besitzt. Während die andern» Grundbegriffe» gleichzeitig in mehr oder weniger eindeutiger

[1] vgl. Popitz: Umsatzsteuer im Hwb. d. St.W. Bd. 8, S. 373.

Form das Steuerobjekt bestimmen und es sich bei ihrer Anwendung in der Regel um nach ihnen benannte Steuern handelt (z. B. Einkommens- oder Vermögenssteuer und dergleichen), müssen wir gestehen, daß dies bei der Verwendung des Begriffes Umsatz nicht in gleicher Weise zutrifft. Obwohl zwar eine diesbezügliche Steuer ihren Namen nach dem ihr zu Grunde liegenden Begriff erhält, also Umsatzsteuer heißen wird, fehlt bei der Verwendung des Begriffs Umsatz die eindeutige Bestimmung des Steuergegenstandes, und zwar aus dem sehr einfachen Grunde, weil es keine, weder aus konkreten Vorstellungen, noch aus abstrakt-wissenschaftlichen Erwägungen resultierende, allgemein anerkannte Begriffs-Definition gibt. Wenn man aber mit gutem Gewissen dem »Umsatz« vom finanzwissenschaftlichen Standpunkt aus unterschiedliche Definitionen zu Grunde legen kann (nicht etwa nur theoretisch, sondern auch in der Steuerpraxis), darf man über die daraus resultierende Unbestimmtheit des Steuergegenstandes nicht erstaunt sein.

Betrachten wir einmal den Umsatz als einen »verkehrsmäßig juristischen Vorgang«[2] und definieren ihn als einen Austausch von »Lieferungen und Leistungen gegen Entgelt«. Diese Definition als Grundbegriff verwendet, ergibt aber keine klare Vorstellung von der Art und Gestaltung einer Steuer, der dieser Begriff zugrunde liegt; denn zur Bestimmung des Steuerobjektes bedarf er je nach dem erwünschten Endzweck einer Ergänzung; etwa in der Weise, daß konkret bestimmt wird, welche Arten des Austausches von Lieferungen und Leistungen gegen Entgelt besteuert werden sollen (z. B. Leistungen der Versicherungsgesellschaften, der Transportanstalten usw.). Weiter kann eine solche Steuer auf die Lieferung (Veräußerung) bestimmter Warengattungen (z. B. Luxusgegenstände, Wein, Bier usw.) beschränkt sein.

Machen wir uns also diese Definition zu eigen, dann erkennen wir, daß der »Umsatz« als Hilfsbegriff für eine ganze Anzahl von Steuern verwendet wird. Doch wird damit der Steuergegenstand nicht eindeutig bestimmt. Der Umsatz, als Grundbegriff in der obigen Definition verwendet, stützt sich nicht auf einen in Beziehung zum Subjekt stehenden Zustand, auf ein »reales Vorkommen«, wie etwa »das Einkommen«, das »Vermögen«, sondern er bezeichnet eine selbständige Tätigkeit, eine sowohl wirtschaftlich als auch juristisch faßbare Handlung. Die Schwierig-

[2] vgl. Popitz: Umsatzsteuer, S. 374, Bd. 8.

keiten, die sich der Erhebung einer modernen Umsatzsteuer entgegenstellen, lassen sich nicht zuletzt aus der fehlenden »Beziehung zum Subjekt« erklären. Es sind hier eben nicht, wie in der Regel zwei, sondern drei Faktoren, die an der Entstehung der Steuerschuld maßgebend beteiligt sind. Bei einer Vermögenssteuer z. B. genügt es, das Steuerobjekt und ein zu ihm in engen Beziehungen stehendes Steuersubjekt (Besitzer) zu kennen, während bei einer Umsatzsteuer eben drei Faktoren nötig werden, das Steuerobjekt, die Steuerhandlung und das zum Objekt in keiner direkten fiskalischen Beziehung stehende Steuersubjekt.

Von verschiedenen Gesetzgebern wird aber auch auf eine andere Verwendung des Begriffes »Umsatz« aufmerksam gemacht. Und zwar vermeidet diese neue Definition, daß er nur als ergänzungsbedürftiger Hilfsbegriff verwendet werden muß, weil sich der Grundbegriff mit dem »Objekt« identifizieren läßt. Eine solche Möglichkeit ergibt sich da, wo man unter Umsatz nicht den einzelnen Leistungs- und Lieferungsaustausch verstehen will, sondern ihn steuertechnisch als eine Summe aller einzelnen, durch eine Wirtschaftseinheit (Unternehmung) innerhalb eines bestimmten Zeitabschnittes getätigten Umsätze (im Sinne der ersten Definition) betrachtet. Hier handelt es sich also um den gesamten gegen Entgelt vorgenommenen Leistungs- oder Lieferungsaustausch (Gesamt-Umsatz) einer Unternehmung z. B. innerhalb eines Jahres. Steuergegenstand wird dann der Wert der Summe aller, durch ein und dasselbe Wirtschaftssubjekt vereinnahmten Entgelte für Leistungen und Lieferungen, d. h. Steuergegenstand werden die Roheinnahmen einer Unternehmung.

Die Wahl zwischen einer der beiden »Grunddefinitionen« ist nicht ohne Einfluß auf die Gestaltung einer Umsatzsteuer und wird auch, willkürlich oder unwillkürlich, vom Gesetzgeber getroffen werden müssen; denn auf diese Weise lassen sich z. B. die »verschiedenen Umsatzsteuern« erklären. Im ersten Falle handelt es sich nämlich um »spezielle Umsatzsteuern«, die nur auf bestimmten Umsätzen bestimmter Waren erhoben werden. Die steuerpflichtigen Lieferungen und Leistungen müssen namentlich aufgeführt sein.[3] Bei dieser Art der Umsatzsteuer begründet die rechtliche Handlung, der Tausch, unmittelbar die Steuerschuld, und ihre Entstehung ist in keiner Weise vom Subjekt, das Lei-

[3] Ueber die Aehnlichkeit dieser Verbrauchsabgabe mit der Akzise vgl. III. Abschn., S. 193.

stungen und Lieferungen gegen Entgelt tauscht, abhängig. Obwohl in der Regel auch jetzt das den Tausch ausführende Subjekt zur Zahlung angehalten wird, bedeutet dies keineswegs, daß es auch die Steuer tragen wird. Vielmehr ist es die Absicht des Gesetzgebers, den im Moment der Entstehung der Steuerschuld und auch im Zeitpunkt ihrer Zahlung noch unbekannten Verbraucher zu belasten. Es muß daher das die Steuerhandlung verursachende Subjekt den Steuerbetrag an Stelle des anonymen Verbrauchers dem Fiskus entrichten. Doch kann oder muß sich der Steuerzahler seinerseits durch eine entsprechende Preiserhöhung schadlos halten. So tritt denn dem Verbraucher, als dem eigentlichen Steuerträger, die Umsatzsteuer ganz unauffällig entgegen, weil sie mit den Preisen vermischt ist.

Verwendet der Gesetzgeber, mit mehr oder weniger Einschränkungen, die zweite Umsatz-Definition als Grundbegriff, so resultiert daraus die sogen. allgemeine Umsatzsteuer, d. h. die Steuer, welcher grundsätzlich alle entgeltlichen Leistungen und Lieferungen unterliegen. Wohl scheint, wie wir gesehen haben, bei der Erfassung dieser Steuer durch die Zusammenfassung aller durch eine Wirtschaftseinheit getätigten Umsätze (Gesamt-Umsatz = Steuergegenstand) die bisher vermißte Beziehung zum Steuersubjekt gefunden zu sein. Bei einer nähern Betrachtung wird uns aber doch klar, daß eine solche Annahme auf einem Trugschluß basieren muß; denn auch jetzt noch entsteht ureigentlich die Steuerschuld doch nur durch den vom Subjekt veranlaßten Tausch und nicht aus der Tatsache, daß Entgelte erzielt wurden. Die jährliche Addition aller umgesetzten Werte, die den Roheinnahmen ungefähr entspricht, bietet für den Fiskus nur die beste Erhebungsmöglichkeit, da auch in diesem Fall das Steuersubjekt den Betrag vorläufig nur an Stelle des noch unbekannten Trägers entrichtet. Aber auch der Gesetzgeber ist ja gezwungen, diese rechtliche Fiktion (Roheinnahmen = Steuergegenstand) praktisch wieder zu verleugnen, weil die Umsatzsteuer zu Lasten des Verbrauches gehen soll und daher dem zahlenden Subjekt das Recht, sich durch Ueberwälzung schadlos zu halten, nicht abgestritten werden kann; denn auch die Ueberlegung, daß der Jahresumsatz einer Unternehmung in keiner direkten Beziehung zu ihrem privatwirtschaftlichen Erfolg steht, macht jede andere Annahme unmöglich. Wenn nun fiktiv der Gesamtumsatz Steuergegenstand wird, nähert sich die allgemeine Umsatzsteuer, wenigstens in ihrer Erhebungsform, sehr stark den direk-

ten Steuern. Es darf dabei nie vergessen werden, wie Popitz sagt,[4] daß eine allgemeine Umsatzsteuer in bezug auf den Steuerzahler nichts mit einer Besteuerung nach Leistungsfähigkeit zu tun hat, weil ihre »Steuermerkmale rein formaler Natur« sind.

Eine Untersuchung der neuern Umsatzsteuer-Gesetze bestätigt unsere Annahme, daß grundsätzlich zwei Arten von Umsatzsteuern möglich sind, indem man tatsächlich zwei Gruppen von Ländern mit unter sich einigermaßen gleichartigen Gesetzen findet. Die Staaten, welche die erste Definition als Grundbegriff verwenden, kennen also die »Spezialumsatzsteuer«. Es kann sich, wie wir schon gesehen haben, einmal um »Umsatzsteuern« einzelner Waren handeln (sogen. Akzisen, z. B. Tabak-, Wein-, Biersteuer). Dann aber ist es möglich, unter der genannten Definition eine Umsatzsteuer zu rubrizieren, die wohl allgemein sein kann, d. h. in diesem Fall wohl alle Waren trifft, wobei aber nur der Umsatz zwischen zwei bestimmten Wirtschaftsstufen als steuerpflichtig erklärt wird. Hier handelt es sich wohl um eine alle Lieferungen und (in beschränkterem Umfange) Leistungen treffende Steuer, die aber im Gegensatz zur allgemeinen Umsatzsteuer, jede Ware auf ihrem Wege vom Produzenten zum Verbraucher nur *einmal* belastet. Diese Art trifft man auch etwa unter dem Namen Einphasensteuer. Grundsätzlich eignet sich für ihre Durchführung die Erhebung auf jeder »Wirtschaftsstufe«, und auch die Praxis versucht durch ihre Steuergesetze, sich für die Durchführung jedes theoretisch mögliche System zunutze zu machen. Es kann ihr demnach zur Erhebung am geeignetsten erscheinen, einmal der Umsatz zwischen den »Wirtschaftsstufen« Produktion (im technischen Sinn des Wortes) und Verbrauch (d. h. Handel und letzter Konsument). Besteuert wird in diesem Fall der erste Umsatz eines jeden Produktes, sei es nun zwischen Fabrikant und Großhändler, Fabrikant und Kleinhändler oder zwischen Fabrikant und Verbraucher. Es ist dies die sogen. Fabrikations- oder Herstellerumsatzsteuer. Weiter ist es möglich, die Waren steuerlich beim Umsatz zwischen den Stufen Produktion plus Großhandel und Kleinhandel zu erfassen; die Steuer wird also in diesem Fall bei der Lieferung des Großhändlers (inkl. direkt liefernde Hersteller, den »Lieferanten des Detailhandels«) an den Kleinhändler erhoben. Es ist dies die Großhandels(Umsatz)steuer. Im weitern kann als Erhebungsgrundlage der Einphasensteuer der Umsatz zwischen dem Klein-

[4] vgl. Popitz: Hwb. St.W., S. 375, Bd. 8.

handel und dem »letzten Verbraucher« dienen. Hier wird der letzte Umsatz jedes Produktes, der es seiner endgültigen Bestimmung (Gebrauch oder Verbrauch) zuführt, mit der Steuer belastet. Wir sprechen dann von der Kleinhandels- oder Detailumsatzsteuer.

Wir werden später noch Gelegenheit haben, uns eingehender mit den diversen Problemen und Schwierigkeiten, die alle den genannten Systemen innewohnen, auseinander zu setzen; dennoch muß schon hier erwähnt werden, daß die theoretisch-abstrakte Gliederung der Produktion (im volkswirtschaftlichen Sinne, also Fabrikation und Handel) in die verschiedenen »Wirtschaftsstufen«, Fabrikation — Großhandel — Kleinhandel, für die Wirklichkeit zu sehr vereinfacht ist und daher die Handelskette eines Produktes in der Regel nicht den gradlinigen und kurzen, sondern meist einen komplizierteren und weitläufigeren Verlauf nimmt. Das bedingt aber, wenn die sozusagen selbstverständliche Voraussetzung, jedes Produkt sei nur einmal der Steuer zu unterwerfen, zu Recht bestehen soll, daß bei der Steuererhebung auf jeder der genannten Wirtschaftsstufen die mit der umgesetzten Ware geplante Verwendung durch den Käufer über die Entstehung der Steuerschuld entscheidet. Wenn daher das Produkt nicht als Konsumgut, d. h. also zum Zwecke des Wiederverkaufs oder des Verbrauchs, sondern als Produktionsmittel zur Weiterverarbeitung vom Käufer übernommen wird, darf die Steuer nicht erhoben werden, weil sonst das daraus produzierte Verbrauchsgut ihr mehrmals unterliegen würde.

Die andere Gruppe der Staaten, welche die zweite Umsatz-Definition als Grundbegriff verwendet, kennt die sogen. allgemeine Umsatzsteuer. Grundsätzlich ist dann überhaupt jede Lieferung (und je nachdem event. auch Leistung) steuerpflichtig, ohne Rücksicht darauf, ob entweder eine Ware schon früher erfaßt worden war, oder ob sie auf ihrem Weg zum Verbraucher später nochmals umgesetzt und besteuert wird. Wir dürfen uns in diesem Fall nicht täuschen lassen und etwa annehmen, das sich auf diesem »Grundbegriff« aufbauende System sei ohne Mängel und funktioniere reibungslos. Einmal darf nämlich der Wert der Summe aller Leistungen und Lieferungen, ausgedrückt in den sich ergebenden Roheinnahmen, nicht immer den wirklichen Steuergegenstand darstellen, weil sonst unverantwortliche Ungerechtigkeiten entstehen. Man denke vor allem an das reine Arbeitseinkommen, das bei konsequenter Anwendung unserers Grundbegriffes ebenfalls der Steuer unterliegen

müßte, weil schließlich das Arbeitseinkommen doch auch das Entgelt für eine Leistung darstellt.

Ferner veranlaßt die Besteuerung aller »juristisch faßbaren Umsätze« bei einer Ware bzw. verschiedenen Waren, je nach Absatzweg, eine unterschiedliche Gesamtbelastung. Man denke z. B. an die Steuervorteile, die einem verschiedene vertikale Produktionsbetriebe umfassenden Unternehmen entstehen, wenn der Fertigungsprozeß von der Rohstoffverarbeitung via Halb- und Fertigfabrikation bis zum Vertrieb, ohne daß eben Umsätze entstehen, in der eigenen Unternehmung ausgeführt werden.

Damit wird uns aber ohne weiteres klar, daß die Umsatzsteuer neben einer Unmenge steuertechnischer Probleme auch weitgehend Veränderungen in der sozialen Struktur einer Volkswirtschaft mit sich bringt und man, wie vielleicht bei keiner andern Steuer, bei ihrer Einführung vor allem Rechenschaft über die volkswirtschaftlichen Wirkungen eines jeden Systems erhalten muß.

2. *Die verschiedenen Umsatzsteuersysteme.*

a) Allgemeine Betrachtungen.

Obschon zwar (wie aus den vorausgehenden Ausführungen zu entnehmen ist) durch die Wahl der Definition des Grundbegriffes das Steuersystem in großen Zügen skizziert wird, dürfen wir doch daraus nicht schließen, entwicklungsmäßig seien alle Systeme der Umsatzbesteuerung primär aus solchen theoretisch-abstrakten Erwägungen hervorgegangen; denn die daraus resultierende Gliederung soll ja mehr nur didaktische Zwecke erfüllen. In Wirklichkeit entstanden wohl diese Systeme aus dem Bestreben, der Umsatzsteuer eine verwaltungstechnisch vollkommenere und volkswirtschaftlich befriedigendere Erhebungsform zu suchen.

Vorausgeschickt sei, daß wir auf die Betrachtung einer Art »spezieller Umsatzsteuer«, der Akzise (Wein-, Bier-, Tabaksteuern), verzichten werden, weil sie keine erheblichen eigenen, weder volkswirtschaftliche, noch steuertechnische Probleme aufwirft. Vielmehr sind allgemeine Erkenntnisse, die wir bei einer Betrachtung der »andern« Umsatzsteuern finden werden, unter Berücksichtigung des Umstandes, daß sie nur ein-

zelne Umsätze bestimmter Gegenstände erfaßt, ohne weiteres auch auf sie anwendbar.

Den Anstoß zur Einführung einer Umsatzsteuer bildet natürlich primär ein starkes Bedürfnis nach neuen Finanzmitteln, deren der moderne Staat zur Ueberbrückung wirtschaftlich anormaler Zustände und infolge seiner sich ständig erweiternden sozialpolitischen Pflichten bedarf. Wie uns aber die Entwicklung zeigt, kann oder will die öffentliche Hand aus den verschiedensten Gründen ihre gesteigerten Verpflichtungen nicht allein durch direkte (Objekt oder Subjekt) Steuern decken. Dazu hat sie die Neigung, neue Mittel nicht durch eine Erhöhung schon bestehender Abgaben, sondern wenn möglich durch eine Besteuerung neuer Quellen, die für den Steuerträger nicht »spürbar« sein sollen, einzubringen. Diesen, man ist fast versucht zu sagen, modernen Bedürfnissen einer Steuer entspricht die Umsatzsteuer in weitgehendem Maße; denn sie ist trotz ihrer verwaltungstechnischen Aufmachung als direkte (Subjekt) Steuer eine indirekte Abgabe, die von jedermann durch die Verteuerung des individuellen Verbrauches auf indirektem und »unsichtbarem« Wege ihren Tribut fordert. Es liegt eben in ihrem Wesen begründet, grundsätzlich nur den Verbraucher zu treffen. Somit muß die Ueberwälzung des vom Steuersubjekt zum voraus entrichteten Steuerbetrages soweit als möglich gesetzlich gewährleistet und sichergestellt werden, weil man dem Steuerzahler unter keinen Umständen zumuten kann, für eine Steuer aufzukommen, deren Bemessungsgrundlagen in keiner direkten Beziehung zum privatwirtschaftlichen Erfolg der »steuerpflichtigen Handlung« steht. Wir müssen also feststellen: Die Umsatzsteuer darf niemals als direkte Gewerbesteuer betrachtet werden und eine von dieser Anschauung ausgehende Opposition ist grundsätzlich falsch. Obwohl zwar der rechtlich Steuerpflichtige die Steuer zahlt, steht ihre Bemessung in keinem direkten Verhältnis zu dessen Leistungsfähigkeit, resp. Einkommen, sodaß er eine solche Last unmöglich tragen kannn, weil eben der Wert des Umsatzes als Steuermaßstab keine Schlußfolgerungen auf die Höhe des dadurch erzielten Gewinnes des Steuerpflichtigen oder auf die Größe des Betriebes zuläßt. So kann sich (um nur ein Beispiel zu erwähnen) ein Großhändler, entweder mit sehr bescheidenem Anlage- und Betriebskapital, relativ kleinem Umsatz und großen Handelsmargen, oder mit bescheidenem Anlage- und Betriebskapital, großem Umsatz und kleinen Margen, oder mit relativ hohem Kapitalbedarf, großem Umsatz und großer Handelsspanne einen hohen

Ertrag bzw. ein hohes Einkommen erarbeiten. Mit andern Worten: Der Ertrag des Steuerpflichtigen ist eine Funktion des Kapitalbedarfs, des Umsatzes und der Handelsspanne, sodaß die nur auf dem Wert des Umsatzes basierende Umsatzsteuer zu einer jeder Steuergerechtigkeit widersprechenden, absolut willkürlichen Besteuerung des Ertrages resp. des Einkommens des Steuerpflichtigen führen müßte. Wenn wir in der Praxis aber nach der Größe des Umsatzes differenzierte Steuersätze antreffen, soll das nicht bedeuten, damit werde versucht, die Steuer grob der Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen anzupassen; denn eine solche Maßnahme, die eigentlich dem Charakter jeder Umsatzsteuer widerspricht, findet ihre Rechtfertigung nicht in »Gerechtigkeitsargumenten« (bezogen auf die direkten Steuerwirkungen), sondern sie ist dann immer eine Auswirkung der Sozialpolitik; etwa in der Weise, daß man z. B. den Großbetrieben des Detailhandels den ihnen aus Rationalisierungsgründen zukommenden natürlichen Kostenvorteil gegenüber dem selbständigen Klein-Detailhandel durch eine zusätzliche Besteuerung ihres Umsatzes abbaut. Man erzwingt demnach aus einer politischen Notwendigkeit heraus ebenfalls mit dem Mittel einer Zusatzumsatzsteuer die Angleichung der Kosten des Großbetriebes des Detailhandels an die des Kleinbetriebes und hofft diesem dadurch die Konkurrenzfähigkeit zu erhalten.

Aus all diesen Ausführungen wollen wir festhalten, daß der rechtlich Steuerpflichtige unmöglich Steuerträger sein kann. Jede Umsatzsteuer setzt demnach die restlose Ueberwälzung voraus; auch deshalb, weil kaum jemand, der Leistungen und Lieferungen gegen Entgelt austauscht (also Gewerbe und Handel), in der Lage ist, sie in der Form einer Ertragskürzung, resp. Einkommenseinbuße selber zu tragen (wie uns einige Ueberlegungen zeigen werden). Nehmen wir an, ein Großhändler, der mit 10 % Marge auf dem Umsatz sein Auskommen gefunden hat, müsse nun zusätzlich eine Umsatzsteuer von 1 % bzw. 2 % tragen. Da aber die Steuer vom Wert des Umsatzes berechnet wird, ergibt sich somit eine 10 %ige bzw. 20 %ige Belastung des Rohertrages. Ein Kleinhändler, dessen Handelsspanne 25 % beträgt, muß bei gleichen Sätzen 4 % bzw. 8 % seines Rohertrages dem Fiskus abliefern. Ein Gewerbetreibender, der nicht nur liefert, sondern auch leistet, indem er z. B. an den Produkten gewisse Veredlungen vornimmt und daher mit einer Spanne von 50 % rechnen muß, zahlt als Steuer 2 % bzw. 4 % vom Rohertrag. Gehen wir nun noch einen Schritt weiter und vergegenwärtigen wir

uns, daß aus dem Rohertrag die allgemeinen Geschäftsunkosten bestritten werden müssen und darum, umgerechnet auf das Einkommen, noch viel höhere Sätze erwartet werden müßten. Setzen wir z. B. voraus, in allen obigen Beispielen betragen die Geschäftsunkosten 50 % des Rohertrages, dann würde die 1- bzw. 2 %ige Umsatzsteuer beim Großhändler einer 20 %igen bzw. 40 %igen, beim Kleinhändler einer 8 %igen bzw. 16% igen und beim Gewerbetreibenden einer 4 %igen bzw. 8 %igen Ertragssteuer entsprechen. Damit ist zur Genüge gezeigt, daß die Umsatzsteuer als Gewerbesteuer schlechterdings katastrophale Folgen zeitigen müßte und nichts anderes als den Ruin von Handel und Gewerbe bedeuten würde. Es ergibt sich der zwingende Schluß: Diese Steuer kann und darf nicht aus dem Einkommen der Steuerpflichtigen bestritten werden.

Der Steuerpflichtige ist somit gezwungen, die Steuer bei der Kalkulation seiner Verkaufspreise als Unkostenfaktor mit zu berücksichtigen. Weil sie aber in keiner direkten Proportionalität zu seinem privatwirtschaftlichen Gesamtertrag steht, sondern eine »innere« Proportionalität nur zwischen Steuer und Entgelt (Preis) jedes individuellen Tauschaktes zu finden ist (und auch weil zu Beginn jeder Steuerperiode ihre Höhe nicht bekannt ist und demnach nur sehr vage geschätzt werden kann), darf sie nicht, wie alle andern allgemeinen Unkosten, als »Generalspese« berücksichtigt werden, sondern sie bildet eine Spezialspese, die unmittelbar bei jeder Preisgestaltung dem Preise proportional zu berücksichtigen ist.«[5]

Wenn die Ueberwälzung gelingt, erstattet also der Käufer des Produktes dem Steuerpflichtigen den Steuerbetrag durch die Bezahlung eines höheren Preises zurück und effektiv trägt der letzte Käufer, der Verbraucher, die Steuer, da sie sein Einkommen trifft und mindert. Die Umsatzsteuer kann demnach gar nichts anderes sein als eine indirekte Verbrauchssteuer, deren Vorteil darin zu liegen scheint, daß sie vom Käufer unbemerkt und kontinuierlich im Preis jeder steuerpflichtigen Ware entrichtet wird. Ihre Anonymität und die ständige Zahlung in kleinen und kleinsten Raten läßt den Verbraucher das Vorhandensein einer nicht unerheblichen Last kaum bewußt werden, sodaß der Konsument in der Regel nicht daran denkt, gegen eine Umsatzsteuer zu opponieren. Anderseits lassen sich aber vom Standpunkte der Steuergerechtigkeit eine An-

[5] vergl. Popitz: Kommentar zum U.St.G., S. 36.

zahl wohlberechtigter Bedenken vertreten; denn wenn die Steuer auch aus dem Einkommen des Verbrauchers getragen werden muß, fehlt ihr auch hier jede Rücksichtnahme auf die Leistungsfähigkeit des Trägers. Wohl ist der Verbrauch als Bemessungsgrundlage nicht unabhängig vom Einkommen und die Aussage: wer mehr hat, verbraucht mehr, resp. bezahlt mehr Steuer, hat formal gesehen ihre Richtigkeit. Geht man bei der Beurteilung der Wirkungen einer Umsatzsteuer aber von den Prinzipien des gleichen oder verhältnismäßigen Opfers aus (d. h. im ersten Falle vom Satz, die direkte Reallast müsse für alle Steuerzahler gleich sein oder sie solle einer gleichen Wohlfahrtseinbuße entsprechen), dann erscheint unsere Umsatzsteuer als ungerecht, weil sie »arm« und »reich« gleich belastet (proportional dem Verbrauch). Der »Reiche« mit seinem hohen Einkommen wird daher einen verhältnismäßig viel kleinern Teil davon zur Bestreitung seiner lebensnotwendigen Bedürfnisse verwenden, sodaß er nur auf die Befriedigung einiger Luxusbedürfnisse zu verzichten braucht, um den Steuerbetrag zu »ersparen«, während der »Arme« seine Existenzbedürfnisse einschränken muß. Materiell kommt diese Steuer daher den Wirkungen einer regressiven Einkommenssteuer sehr nahe.[6]

Mit all diesen charakterisierenden Ausführungen wird immer aufs neue bestätigt, daß eine Umsatzsteuer mit einer Besteuerung nach Leistungsfähigkeit nichts zu tun hat, weil eben ihre Merkmale rein formeller Natur sind. Aufgabe der Steuergesetzgebung ist es nun, die in wenigen Worten gezeigten Schwierigkeiten und Mängel durch die »richtige« Erhebungsform wenn nicht zu beseitigen, so doch in ihren Wirkungen abzuschwächen.

b) Die Mehr- oder Allphasensteuer.

Man findet diese Art der Umsatzbesteuerung auch häufig unter dem Namen allgemeine Umsatzsteuer. Wie wir wissen, unterliegen bei diesem System grundsätzlich alle Umsätze der Steuerpflicht ohne Rücksicht auf bereits erfolgte oder später noch zu erwartende Belastungen der gleichen Ware. Ausschlaggebend für die Entstehung der Steuerschuld ist das rein formale Merkmal des Verkaufes. Eine Ware erlebt

---

[6] vgl. die Ausführungen S. 87 f.

auf ihrem Fertigungsweg (Rohstoff bis Produkt) und auf ihrem Absatzweg (Hersteller bis Verbraucher), bei jedem rechtlich erfaßbaren Umsatz, d. h. bei jeder Handänderung, jeder Handelsphase, eine erneute Besteuerung. Das folgende Beispiel, bei dem die Preise und der Handelsweg ziemlich willkürlich gewählt sind, diene zur Veranschaulichung.[7] Ein Hemd durchläuft vom Rohstoff bis zum Verbraucher folgende angenommene Handelsphasen und bringt bei einem Steuersatz von 1,5 % wie folgt Steuer ein:

Nr. 1.

Handelsphase Es verkauft der	Ware	Preis Fr.	Steuer Rp.	Gesamtbelastung in Rp.	in %
Baumwollhändler	450 gr B'wolle	5.—	7,5	7,5	1,5
Spinner	Garn	9.—	13,5	21,0	2,3
Weber	Hemdenstoff	14.—	21,0	42,0	3,0
Konfektionär	Hemd	20.—	30,0	72,0	3,6
Kleiderhändler	Hemd	25.—	37,5	109,5	4,4

Der Verbraucher bezahlt also Fr. 25.— für das Hemd einschließlich Fr. 1.10 Steuer, das macht 4,4 % vom Verkaufspreis, bei einem Steuersatz von 1,5 %.

Es wird ohne weiteres verständlich, daß die steuerliche Gesamtbelastung eines Produktes prinzipiell mit der Zunahme der Umsatzphasen steigt und umgekehrt mit deren Abnahme sinkt. Daraus, sowie aus der Tatsache, daß die Länge der Handelskette nicht nur zwischen verschiedenen Produkten variabel ist, sondern auch für ein und dasselbe Produkt schwankt, folgt aber, daß wir ohne Zweifel für ein und dasselbe Produkt mit einer unterschiedlichen Belastung rechnen müssen, einzig und allein auf Grund des den Verbraucher in keiner Weise interessierenden Absatzweges.

Eine Modifikation unseres Beispiels mag das Gesagte illustrieren (gleicher Steuersatz von 1,5 %).

[7] Das Beispiel ist in abgeänderter Form Popitz Kommentar z. d. U.St.G., S. 45 entnommen.

Nr. 2.

Handelsphase Es verkauft der	Ware	Preis Fr.	Steuer 1,5 %	Total in Rp.	Gesamtbelastung in %
Baumwollhändler	450 gr B'wolle	5.—	7,5	7,5	1,5
Spinner / Weber (Baumwolle wird in der gleichen Fabrik zu Tuch verarbeitet)	Hemdenstoff	13.86	21,0	28,5	2,0
Konfektionär liefert direkt an Verbraucher	Hemd	24.56	37,0	65,5	2,6

Der Verbraucher zahlt also in diesem Fall (gleiche sonstige Produktionskosten vorausgesetzt) 65 Rp. Steuer für das gleiche Produkt, d. h. 2,6 % des Verkaufspreises.

Nr. 3.

Handelsphase Es verkauft der	Ware	Preis Fr.	Steuer 1,5 %	Total in Rp.	Gesamtbelastung in %
Baumwollhändler	Baumwolle	5.—	7,5	7,5	1,5
Spinner / Weber / Konfektionär / Kleiderhändler (Alle diese Veredlungs- u. Handelsfunktionen werden in der gleichen Unternehmung ausgeführt.)	Hemd	24.35	36,5	44,0	1,8

Im dritten Fall bezahlt also der Verbraucher 44 Rp. Steuer, resp. 1,8 % des Verkaufspreises.

Allerdings ist die Zahl der Handelsphasen nicht die alleinige Ursache dafür, daß nicht alle Produkte dem Werte nach gleichmäßig belastet werden. Bei gleichbleibender Zahl der Umsätze resultiert eine Differenz in der Gesamtbelastung aus der Ungleichheit der Handelsmargen. Je geringer nämlich die Wertsteigerung eines Produktes (Marge, Differenz zwischen An- und Verkaufspreis) von Umsatz zu Umsatz ist, desto größer wird die prozentuale Gesamtbelastung gegenüber einem Produkt, das gleich viele Phasen, dagegen aber hohe Handelsmargen aufweist. Es läßt sich sogar denken (theoretisch wenigstens), daß die prozentuale, also die relative Gesamtbelastung eines Produktes, das in seinen »letzten« Umsätzen eine große Wert- bzw. Preissteigerung erlebt, abnehme. Als Beweis dienen die folgenden zwei abstrakt-konstruierten Beispiele.

Wir nehmen an, zwei Produkte mit gleichem Detailpreis durchlaufen gleich viele Handelsphasen und werden mit einem Steuersatz von 1 % belastet.

Nr. 4.

Umsatzstufe	Preis Fr.	Gesamtbelastung in Rp.	in %
1. Rohmaterial	1.—	1,0	1
2. Halbfabrikat	2.—	3,0	1,5
3. Großhandel mit Halbfabrikat	4.—	7,0	1,75
4. Fertigfabrikat	8.—	15,0	1,87
5. Großhandel	12.—	27,0	2,25
6. Kleinhandel	24.—	51,0	2,12

Die Gesamtbelastung beträgt somit 51 Rp. oder 2,12 %.

Nr. 5.

Umsatzstufe	Preis Fr.	Gesamtbelastung in Rp.	in %
1. Rohmaterial	8.—	8,0	1
2. Halbfabrikat	12.—	20,0	1,66
3. Großhandel mit Halbfabrikat	16.—	36,0	2,25
4. Fertigfabrikat	20.—	56,0	2,80
5. Großhandel	22.—	78,0	3,54
6. Kleinhandel	24.—	102,0	4,25

Die Gesamtbelastung beträgt somit Fr. 1.02 oder 4,25 %.

Die aus all den angeführten Beispielen ersichtliche Differenz der Steuerbelastung, berechnet auf den Detailverkaufspreis, ist nicht bloß das Ergebnis theoretischer Ueberlegungen; denn auch die Praxis bestätigt diese Unterschiede. So wurde z. B. in Deutschland, das eine allgemeine Umsatzsteuer kennt, bei einem Satz von 2 % die Endbelastung für bestimmte Maschinen mit 3,44 % und für Zucker mit 7,88 % ermittelt[8] Diese großen Unterschiede sind für den in letzter Linie bezahlenden Konsumenten eine Ungerechtigkeit, weil die Differenzierung ganz wahllos die verschiedenen Produkte trifft, sodaß auch hier absolut

[8] Charlotte Lorenz: Zur Theorie und Statistik der Phasensteuer. Finanz-Archiv N.F. Bd. I, S. 301.

keine Beziehung zwischen Gesamtbelastung und Leistungsfähigkeit, resp. Größe des Einkommens, der für die betreffenden Waren als Käufer in Frage kommenden Verbraucherklasse besteht. Im Gegenteil, es sind die Produkte der Massenfertigung, die der prozentual höchsten Belastung unterworfen sind, weil diese meist erst nach vielen, vom Handel mit geringen Margen getätigten Umsätzen in die Hand des Konsumenten gelangen. Es ist aber unbestritten, daß die Bevölkerungsschicht mit relativ geringem Einkommen davon einen größern Teil zum Kauf dieser höher besteuerten Waren verwenden muß, da eben unter diesen Massenprodukten eine Menge Artikel des täglichen Bedarfs figurieren. Dazu darf nicht außer Acht gelassen werden, daß viele Artikel mit Luxuscharakter, d. h. hauptsächlich »Qualitätsprodukte« (infolge der geringen Zahl der Handelsphasen und der großen Margen) prozentual sehr niedrig besteuert werden. Der asoziale Charakter der regressiven Einkommensbesteuerung, der der Umsatzsteuer anhaftet, wird demnach durch die aus den Handelsgewohnheiten resultierende Differenzierung noch verschärft. Diese Feststellung ist aber nicht ganz objektiv; denn, um ein Urteil über die Wirkungen der Steuern auf die Einkommensgestaltung zu gewinnen, ist es unerläßlich, das ganze Steuersystem eines Staates zu berücksichtigen, weil sehr wahrscheinlich die regressiven Wirkungen der Umsatzsteuer durch entgegengesetzt wirkende Progressiv-Steuern kompensiert werden.

Die aufgezeigte Ungleichheit der Belastung ist aber in ihrer Wirkung nicht eine bloße Ungerechtigkeit gegenüber dem Verbraucher, sondern sie kann auch als Ursache einer Reihe volkswirtschaftlicher Störungen auftreten.

Alle bisherigen Erörterungen setzen das restlose Gelingen der Ueberwälzung voraus, sodaß eigentlich Handel und Gewerbe finanziell, d. h. in ihrem Ertrage nicht tangiert werden. Wir wollen uns jetzt nicht mit den grundsätzlichen Fragen über die Aussichten und Möglichkeiten einer Ueberwälzung im allgemeinen auseinandersetzen, sondern wir setzen auch für die folgenden Ueberlegungen prinzipiell ihr weiteres Gelingen voraus. Um einige auf Grund der ungleichen Belastung sich ergebende volkswirtschaftliche Störungen in ihren Wirkungen klar darzustellen, kehren wir zu unserem am Anfang dieses Kapitels gemachten Beispielen über die Differenzen in der Besteuerung ein und desselben Produktes (Beispiel 1—3) zurück. Damit die Tendenzen dieser Wirkung ganz klar aufgezeigt werden können, müssen wir die allerdings in der

Praxis nicht zutreffende Voraussetzung machen, die eigentlichen Produktionskosten, Gewinnzuschläge usw. seien in jedem der durch die drei Beispiele dargestellten Produktionsprozesse gleich groß. Das Hemd würde demnach in jedem Fall ohne Steuer Fr. 23.90 kosten. Gelangt nun das Produkt auf dem Weg Nr. 1 zum Konsumenten, so muß er Fr. 1.10, auf dem Weg Nr. 2 Fr. —.65, auf dem Weg Nr. 3 Fr. —.44 als Steuer bezahlen. Würde dem Käufer das Hemd auf allen drei Wegen angeboten und er könnte frei wählen, dann würde er bestimmt das »billigere« Hemd (Beispiel Nr. 3) kaufen, weil die Billigkeit in unserem Fall keine Qualitätseinbuße bedeutet, sondern aus der Steuereinsparung resultiert. Der Käufer ist also wohl geneigt, sich hier die Steuer von Fr. —.44 überwälzen zu lassen und Fr. 24.35 zu bezahlen. Wenn es aber im Fall Nr. 1 auch zu einem Kaufabschluß kommen soll, müßte der betreffende Händler bereit sein, das Hemd auch für Fr. 24.35 zu verkaufen. Von den Fr. 1.10 Steuer, die hier zu entrichten wären, übernähme der Käufer nur Fr. —.44 und für die restlichen Fr. —.66 müßte der Handel aufkommen, in erster Linie der Kleinhandel, dem aber unter Umständen eine Rückwälzung an seine Lieferanten gelingen würde. Anders ausgedrückt: Bestehen für »gleiche« Produkte verschiedene Absatzwege, so wird sich bei freier Konkurrenz der Konsument in der Regel nur die Ueberwälzung des sich auf dem billigsten Wege ergebenden Betreffnisses gefallen lassen.

Allerdings ist es auch denkbar, daß, um bei unserem Beispiel zu bleiben, im dritten (günstigsten) Falle anstelle der effektiven Steuer derjenige Betrag, der im ungünstigsten Falle zu entrichten ist, zum Preis geschlagen wird, also statt Fr. —.44 Fr. 1.10. Somit gelingt es dann auch beim ungünstigsten Absatzweg (Beispiel Nr. 1), die volle Ueberwälzung zu erzwingen. Alle Unternehmen, die in der Lage sind, das gleiche Produkt dem Verbraucher auf einem kürzeren Wege zu vermitteln (Beispie 2 und 3), realisieren in diesem Fall eine Spezialrente aus der Differenz zwischen überwälzter und bezahlter bzw. zu bezahlender Steuer. Aus diesen beiden extremen Möglichkeiten ergibt sich für unser Beispiel:

1. Bei »teilweiser« Ueberwälzung trägt der Käufer bei Beispiel Nr. 1 von 4,4 % nur 1,8 %; bei Beispiel Nr. 2 von 2,6 % nur 1,8 % und bei Beispiel Nr. 3 übernimmt er den vollen Steuerbetrag in der Höhe von 1,8 %, und der Handel muß demnach bei Beispiel Nr. 1 für 2,6 %, bei Beispiel Nr. 2 für 0,8 % und bei Beispiel Nr. 3 für 0 % aufkommen.

2. Bei voller Ueberwälzung von 4,4 % wird eine »Differenzialrente« von Nr. 1: 0 %, Nr. 2: 1,8 % und Nr. 3: 2,6 % des Detailpreises realisiert. Natürlich sind alle zwischen den beiden Grenzfällen liegenden denkbaren Lösungen möglich.

Leider ist das gewählte Beispiel nicht dazu geeignet, auch die Existenz solcher Wirkungen in der Praxis eindeutig zu beweisen, weil das Hemd doch als Qualitätsartikel betrachtet wird und der Käufer eher geneigt ist, den höheren Preis zu bezahlen, in der Meinung, er basiere auf einer Qualitätsdifferenz. Aber sobald wir für normierte Produkte, Markenartikel und dergl. das Vorhandensein verschiedener Absatzwege annehmen müssen, wird dem Prinzip der Mehrphasensteuer die willkürliche Beeinflussung des Ertrages bestimmter Handelsgruppen nicht abgesprochen werden können. Allerdings wird es sich nicht um so eklatante Differenzen handeln, wie sie uns das Beispiel gezeigt hat. Immerhin genügen schon Unterschiede von 0,5—1 %, um gewisse Handelszweige (Kleinhandel) in ihrer Konkurrenzposition zu beeinträchtigen. Es scheint nun, als ob ausschließlich der Kleinhandel die Konsequenzen dieser »Ungerechtigkeit« zu tragen habe. Dies ist aber nur zum Teil richtig, weil auch er bis zu einem gewissen Grade die Möglichkeit besitzt, »Steuer zu sparen«, dadurch nämlich, daß er sich selber seine Produkte auf einem »kürzeren« Wege beschafft; z. B. durch eine Umgehung des Großhandels. Wir werden später[9] diese Probleme eingehender erörtern.

Bis jetzt haben wir lediglich die negativen Wirkungen der allgemeinen Umsatzsteuer gewürdigt, doch um objektiv zu sein, ist es angebracht, auch die Gründe zu erwähnen, die trotz so großer Mängel ihre Einführung rechtfertigen. Einmal liegt es in der Hand des Gesetzgebers, durch eine Reihe von Maßnahmen die aufgezeigten Mängel zu mildern oder zu beseitigen. Zu erwähnen ist u. a. die »Innenbesteuerung konzentrierter Betriebe«, d. h. man erklärt die einzelnen Abteilungen eines Betriebes als steuertechnisch selbständig und hofft dadurch, größere Differenzen in der Gesamtbelastung des gleichen Produktes zu vermeiden. Ferner steht es dem Gesetzgeber frei, auch die Wirkungen in bezug auf die Ausschaltung des Großhandels zu beseitigen.

Vom Standpunkt des Fiskus aus wird eine Umsatzsteuer, abgesehen von den verwaltungstechnischen Schwierigkeiten ihrer Einführung, oft

---

[9] vgl. S. 105.

als »Idealsteuer« gewertet, weil sie bei kleinen und kleinsten Steuersätzen gewaltige Summen einbringt, wobei dann freilich den staatlichen Funktionären eine befriedigende Beseitigung ihrer asozialen Nebenwirkungen oft als nebensächlich erscheint.

Es bleibt zu erwähnen, daß die Mehrphasensteuern auch etwa von Konsumentenkreisen befürwortet werden. In Erkennung der richtigen Sachlage kommen diese zur folgerichtigen Ansicht, daß bei der allgemeinen Umsatzsteuer unter Umständen nicht nur der Verbraucher allein als Steuerträger in Betracht falle, »weil sie (die Umsatzsteuer) die Wirtschaft an vielen Punkten sehr schwach belaste und daher Aussicht bestehe, gewisse Produktions- und Handelszweige würden »freiwillig« oder gezwungen einen Teil der Steuer tragen, sei es durch rationellere Produktion oder durch Verkleinerung der Gewinnspanne«.[10]

Man wird nun nicht mehr erstaunt sein, daß Handel und Gewerbe der Mehrphasensteuer feindlich gesinnt sind; denn ihre Opposition zur Wahrung berechtigter Interessen ist verständlich.

Es muß uns aber immer bewußt bleiben, daß die aufgezeigten volkswirtschaftlichen Störungen nicht von Dauer sein können und daß die als direkte Folge der erstmaligen Einführung auftretenden Strukturwandlungen »mit der Zeit« verschwinden müssen, da sich Produktion und Handel notgedrungen an den »neuen Kostenfaktor« gewöhnen werden.

c) Die Einphasen-Steuer.

Alle Bedenken wirtschaftlicher und sozialer Natur konnten den Fiskus nicht veranlassen, grundsätzlich von einer Umsatzsteuer abzusehen, wohl darum, weil sich nicht so schnell wieder ein Ersatz für diese außerordentlich reiche Finanzquelle hätte finden lassen. Aber als ganz unerheblich lassen sich die berechtigten Einwände gegen Mängel und »Ungerechtigkeiten« nicht abtun. Daher ist der Gesetzgeber gezwungen, solche Bedenken durch Modifikationen des besprochenen Systems oder durch Ausnahmen und Befreiungen von der Steuerpflicht zu entkräften. Bei der Betrachtung der Wirkungen einer allgemeinen Umsatzsteuer drängt sich nun doch oft die Ansicht auf, daß ein großer Teil ihrer »Ungerechtigkeiten« (insbesondere die sich aus der ungleichen Endbelastung ergebenden Schwierigkeiten mit all den sozialen Verwicklungen) als

[10] vgl. Lampe A.: Umsatzsteuer, im Wb. d. V.W., Bd. III, S. 628 f.

ausschließliche Folge des Mehrphasenprinzips bezeichnet werden müsse. Um also den Grundsatz — gleichmäßige Besteuerung aller Produkte — verwirklichen zu können, wird demnach eine Aenderung des Steuersystems notwendig.

Aus diesen Ueberlegungen heraus ist man vielleicht geneigt anzunehmen, das System der Mehrphasensteuer sei das primäre und die Einphasensteuer entstehe erst aus sekundären Ueberlegungen. Wie wir uns aber erinnern, beeinflußt die Wahl der Definition des Grundbegriffes die Wahl des Steuersystems. Dieser Gedankengang soll nur zeigen, daß sich die Einphasensteuer entwicklungsmäßig auch sekundär, d. h. aus den Mängeln der Mehrphasensteuer heraus, entstanden denken läßt.

Im weitern ist zu bedenken, daß die Umsatzsteuer bei ihrer Einführung überall, in Gegenwart und Vergangenheit, als zeitlich beschränkte Notmaßnahme vorgesehen ist, bzw. war. Die voraussichtlich nur kurze Dauer der Erhebung begünstigt daher auch etwa die Wahl des vermeintlich »billigern« Einphasensystemes.

Bei der Erklärung der Einphasensteuer kann man von unserer ersten Definition des Begriffes Umsatz ausgehen: Der Austausch von Leistungen und Lieferungen gegen Entgelt ist (allerdings n u r) bei bestimmten Wirtschaftssubjekten steuerpflichtig. Und zwar sind die Steuersubjekte so zu wählen, daß das Steuerobjekt auf seinem Weg zum letzten Konsumenten nur einmal belastet wird. Nicht mehr jede, sondern nur eine ganz bestimmte Handelsphase soll besteuert werden. Es ist nun aber nicht nötig, den steuerpflichtigen Umsatz für jedes Produkt individuell zu bestimmen; denn da wir ja bekanntlich die Organisation der Güterproduktion und Güterverteilung, entsprechend den speziellen Funktionen in die »Wirtschaftsstufen« Produktion — Großhandel — Kleinhandel — Konsument gliedern können und da die Handelskette eines großen Teils der Produkte im Minimum die erwähnten Stufen berührt, läßt sich auch hier eine generelle Lösung durchführen. Man braucht bloß zu bestimmen, der Umsatz zwischen zwei bestimmten Stufen sei steuerpflichtig und man erhält dann grundsätzlich die gewünschte Einphasensteuer. Nur erstehen auch diesem System, wie wir noch sehen werden, bei der praktischen Durchführung erhebliche Schwierigkeiten. Theoretisch eignet sich jede der erwähnten Stufen gleichermaßen für die Erhebung der Einphasensteuer. Aber auch in der Praxis existieren alle drei Arten, nämlich Fabrikations-, Großhandels- und Detailhandels-Umsatzsteuern.

Es ist nicht unwichtig, nochmals zu betonen, daß man mit dem System der Einphasensteuer das Postulat der gleichmäßigen Belastung aller, oder doch wenigstens der gleichen Produkte zu verwirklichen sucht. Wenn man aber beabsichtigt, mit der Einphasensteuer ungefähr den fiskalischen Erfolg einer allgemeinen Umsatzsteuer zu erzielen, muß der *eine* steuerpflichtige Umsatz, im Hinblick auf die vielen freien, mit einem bedeutend höheren Steuersatz belegt werden. Die »Schadenwirkung« der Steuer konzentriert sich in diesem Fall auf eine ganz bestimmte Handelsphase. An Stelle einer geringen Belastung einer breiten Besteuerungsgrundlage tritt eine sehr hohe Belastung einer schmalen Basis.

Allerdings bringt die Einphasensteuer der Wirtschaft gewisse Erleichterungen, indem gewisse, bei der allgemeinen Umsatzsteuer festgestellte Nebenwirkungen nicht auftreten. Man kennt einmal die absolute und relative Belastung eines Produktes, sodaß die Steuer sich genau als Unkostenfaktor einkalkulieren läßt. Wenn ja auch die Anonymität der Gesamtbelastung der Mehrphasensteuer gelegentlich vom Gesetzgeber als vorteilhaft dargestellt wird, weil sich dann der letzte Konsument keine Rechenschaft über ihre Höhe ablegen kann, so muß doch vom wirtschaftlichen Standpunkte aus die Kenntnis der absoluten Höhe des Steuerbetrages als Vorteil gewertet werden. Ferner ist es dann dem Handel infolge der gleichmäßigen Belastung nicht mehr möglich, mehr als die effektiv bezahlte Steuer zu überwälzen und die uns bekannte Differenzialrente zu realisieren.

Die Fabrikations- oder Herstellerumsatzsteuer.

Eine Besteuerung nach diesem System verlangt die Rückverlegung und Beschränkung des steuerlichen Umsatzes auf die Produzenten. Die Wahl des Produzentenumsatzes als Ansatzstelle für die Erhebung mag auf den ersten Blick als ideale Lösung erscheinen, weil dadurch einmal die Zahl der Steuerpflichtigen auf einen sehr kleinen Kreis beschränkt wird und die einzelnen Steuerzahlungen recht erhebliche Beträge ausmachen müssen, falls der fiskalische Erfolg vom mutmaßlichen Ergebnis einer Allphasensteuer nicht abweichen soll. Dies bedingt also, daß die Steuersätze eine ansehnliche Höhe erreichen. Auf jeden Fall scheint eine Erhebung nach diesem System einfach und »kostensparend« zu sein. Es ist nicht zu leugnen, daß sich diese Form der Erhebung bei der zen-

tralisierten Herstellung von Verbrauchsgütern, d. h. von Gütern, deren ausschließlicher Verwendungszweck nur im Verbrauch durch den letzten Konsumenten bestehen kann, außerordentlich gut eignet (wie etwa in der Zigarren- und Zigarettenindustrie, der Zündholzfabrikation, der Bierbrauerei u. dgl.). Leider aber hat ein großer Teil der auf den Markt geworfenen Güter keinen absoluten und eindeutigen Verwendungscharakter; denn meistens kann ein und dasselbe Produkt in diesem steuertechnischen Sinne einmal Produkt, d. h. in seiner gegebenen Form für den letzten Konsumenten bestimmt sein, zugleich aber als »Rohstoff« zur Herstellung anderer »Verbrauchsartikel« dienen. Besteuern wir die entsprechende Ware generell beim Umsatz des Fabrikanten an irgend wen, dann weichen wir vom Prinzip der Einphasensteuer ab, weil dann die Steuer oft schon auf dem »Rohstoff«, für andere damit hergestellte Verbrauchsartikel erhoben wird und damit die abgeschwächte Wirkung einer mehrphasigen Besteuerung — mehrphasigen Produktionsumsatzsteuer — bzw. einer zusätzlichen Belastung, ereicht wird.

Es ist somit klar, daß das gesetzte Ziel — eine Einphasensteuer — nur dann erreicht werden kann, wenn bei der Entstehung der Steuerpflicht der Verwendungszweck des umgesetzten Produktes als wesentliches Merkmal entscheidend mitwirkt. Steuerpflichtig darf natürlich dann nur der Umsatz der für den letzten Verbraucher bestimmten Ware sein. Der Verkauf des Produktes durch den gleichen Fabrikanten an eine andere Produktionsstätte zum Zwecke einer Weiterverarbeitung muß dann steuerfrei bleiben. Zur Veranschaulichung diene ein praktisches Beispiel, und zwar wollen wir das Beispiel des Hemdes (s. S. 20) wieder verwenden (wir nehmen an, die Handelskette folge gradlinig den technischen Produktionsstufen).

Produktionsstufen	Ware	Preis Fr.	Steuerertrag bei einer Mehrphasensteuer von 1,5 % in Rp.	Total in Rp.	Steuersatz bei Einphasensteuern vom jeweiligen Preis (Vorausgesetzt: gleicher Steuerertrag) in %
1. Plantage	Baumwolle	5.—	7,5	7,5	—
2. Spinnerei	Garn	9.—	13,5	21,0	—
3. Weberei	Hemdenstoff	14.—	21,0	42 0	8
4. Konfektion	Hemd	20.—	30,0	72,0	5,5
5. Handel	Hemd	25.—	37,5	110,0	—

1. Der Plantagenbesitzer produziert die Baumwolle und falls sämtliche der fünf Produktionsverrichtungen auf einem Gebiete stattfinden, das der gleichen Steuerhoheit unterstellt ist, muß er bei einer Mehrphasensteuer sein Entgelt versteuern. Aber auch bei einer Produzentenumsatzsteuer (Fall a), die keine Rücksicht auf den Verwendungszweck einer Ware nimmt, muß er bezahlen, da er ein neues Produkt auf den Markt bringt. Verwirklicht man aber das Prinzip der Einphasensteuer (Fall b), dann werden seine Umsätze steuerfrei sein, da die Rohbaumwolle überhaupt nur zur Weiterverarbeitung und nicht zum direkten Weiterverkauf an den Verbraucher bestimmt ist.

2. Der Spinner, der aus der Baumwolle Garn herstellt, also auch ein neues Produkt schafft, muß im Falle a ebenfalls Steuer entrichten und bleibt im Fall b steuerfrei, da in der Regel der private Konsum Industriegarne nicht verwenden kann.

3. Der Weber fabriziert den Hemdenstoff, bezahlt also im Fall a Steuer. Im Fall b wird er auch Steuer zu entrichten haben, weil nun der Stoff in dieser Form entweder für den letzten Konsumenten oder zur Weiterverarbeitung Verwendung findet. Somit muß er Steuer bezahlen für den Wert der Umsätze der für den Konsumenten bestimmten Stoffe. Steuerfrei bleiben alle Umsätze, bei denen der Stoff zum Zwecke der Veredlung geliefert wurde, wobei das daraus hergestellte Produkt (Hemd) erst bei seinem Verkauf besteuert wird. Es wird nun ganz offensichtlich, daß im Falle a eine mehrphasige Besteuerung vorliegt, die aber nicht, wie im absichtlich gewählten Beispiel, identisch mit der allgemeinen Umsatzsteuer zu sein braucht. Soll nun aber im Falle b der fiskalische Ertrag gleich dem einer allgemeinen Umsatzsteuer sein, muß ein relativ sehr hoher Satz bestimmt werden; denn wie das Beispiel zeigt, bringt eine allgemeine Umsatzsteuer eine Gesamtbelastung von 4,4 %, berechnet auf dem Detailverkaufspreis, das entspricht ziemlich genau einer einmaligen Abgabe von 5,5 % auf dem Preise des Konfektionärs. Verlegt man die Erhebung noch weiter auf den Umsatz des Herstellers des Hemdenstoffes zurück, ergibt sich sogar eine Belastung von 8 % auf seinem Verkaufspreise.

Diese Ueberlegungen haben uns wieder eine Reihe von Mängeln der Einphasensteuer aufgezeigt, die den sehr in die Augen springenden Vorteil — Beschränkung der Zahl der Steuerpflichtigen — mehr als aufheben.

Da sind einmal die diesem System eigenen ungeahnten Möglichkeiten

der Steuerhinterziehung zu erwähnen; denn die theoretische Abgrenzung der Steuerpflicht gewährleistet noch nicht eine reibungslose Erhebung. Die Steuerbehörde muß den Fabrikanten zwingen, seine Umsätze auszuscheiden in pflichtige und freie. Bedenkt man aber, daß schon »Kniffe« zur Verschleierung des Gesamt-Umsatzes durch die materielle Steuerkontrolle äußerst schwierig zu entdecken sind, dann muß man einsehen, wie der Hersteller, bei nicht allzu strengem Steuergewissen, auf Grund der Fakturierung eine ziemlich willkürliche Ausscheidung in freie und pflichtige Umsätze vornehmen kann; denn es ist aus Kostengründen nicht gut möglich, jedem Betrieb zu Kontrollzwecken quasi einen »Steuerbuchhalter« zur Verfügung zu halten. Abgesehen vom allfälligen schlechten Willen des Pflichtigen ist es diesem in manchen Fällen auch technisch rein unmöglich, bei einem Verkauf an eine Firma zu entscheiden, ob die Ware direkt für den Konsum oder zur Weiterverarbeitung bestimmt ist; denn liefert, um bei unserem Beispiel zu bleiben, der Hersteller des Hemdenstoffes an ein Tuchgeschäft, wird er den Verkauf als steuerpflichtig deklarieren, dagegen macht er bei einer Lieferung an eine Schneiderei Steuerfreiheit geltend. Liefert er aber an Großabnehmer, Großhandel, Einkaufsorganisationen der Warenhäuser u. dgl., so kann er nicht ahnen, welche der beiden Verwendungsarten vorgesehen ist, oder der wievielte Teil einer Lieferung auf jede entfällt. Der Verwirklichung des Einphasenprinzips bei der Erfassung des »ersten Umsatzes« jedes Produktes werden sich also große Schwierigkeiten entgegenstellen. Aber neben der praktisch nicht durchwegs befriedigenden Abgrenzung der subjektiven und objektiven Steuerpflicht wollen wir uns in Erinnerung rufen, daß als Hauptargument zur Begründung der Einphasensteuer die »gleichmäßige Belastung« aller Produkte betrachtet wird. Darunter kann offenbar nur eine relative, gleiche Gesamtbelastung verstanden sein. Mit andern Worten: Die prozentuale Belastung aller Produkte, bezogen auf den für den Verbraucher allein maßgeblichen Detailverkaufspreis, muß offenbar gleich sein. Um dieses Ziel zu erreichen, sind aber unumgänglich differenzierte Steuersätze notwendig; denn je weiter weg vom Verbraucher die Fabrikationssteuer erhoben wird, je mehr Umsätze nach der Erhebung bis zum letzten Verbraucher noch notwendig sind, oder einen je geringern Teil des Detailpreises der jeweilig besteuerte Fabrikpreis ausmacht, desto höher muß der Steuersatz gewählt werden (siehe Beispiel).

So sehr man bei diesem System anfänglich von einer Beschränkung

der Zahl der Steuerpflichtigen überzeugt war, so sehr verschwindet dieser vermeintliche Vorteil bei näherer Betrachtung, weil man gemeinhin nur an eine die Großbetriebe der Produktion treffende Steuer denkt. Will man nämlich nicht gewaltige Abstriche am Gesamtaufkommen in Kauf nehmen, darf man nicht vergessen, daß Handwerk und Gewerbe ebenfalls konsumreife Produkte herstellen und daher ihre Berücksichtigung verlangt werden muß.

Ferner ist zu beachten: Da die theoretisch einwandfreie Abgrenzung der subjektiven und objektiven Steuerpflicht praktisch nicht genügt, um Steuerzahler und steuerpflichtige Lieferung eindeutig zu bestimmen, ist der Gesetzgeber etwa gehalten, an Stelle der Deduktion einen andern Weg zu ihrer Bestimmung zu wählen. So hatte z. B. Holland früher den gesamten Aufbau der Wirtschaft in Produktionsstadien gegliedert und für jede Ware rein empirisch festgestellt, in welchem Stadium der Produktion eine Besteuerung vorteilhaft vorgenommen werden kann. Je nach der Erfassung im Stadium der Ur-, Halb- oder Fertigfabrikation sind dann differenzierte Steuersätze anzuwenden. Da wo Preise fehlen (dadurch, daß ein Produkt in derselben Unternehmung weiter verarbeitet wird), sind ferner einheitliche Bestimmungen darüber notwendig, nach welchem »Wert« die Steuer zu berechnen ist.

An Stelle der erwarteten allgemeinen Vereinfachung bringt demnach das System der Herstellerumsatzsteuer in verschiedener Beziehung neue Schwierigkeiten, die seine eingangs des Kapitels erwähnten wirtschaftlichen Erleichterungen mehr als aufwiegen.

Die Großhandelssteuer.

Allen bisherigen Ausführungen über die Einphasensteuer läßt sich entnehmen, daß die einmalige Erfassung aller Produkte auf einer Wirtschaftsstufe fast nicht durchführbar ist und es erscheint nur fraglich, ob der Großhandel als Erhebungsort diese allgemeine Voraussetzung zu erfüllen vermag; denn es steht wohl außer Zweifel, daß nur ein Bruchteil aller Produkte ihn auf ihrem Absatzwege berührt. Die Umsatzsteuer, die aber als Verbrauchsbelastung aufgezogen wird, muß einigermaßen den gesamten Verbrauch erfassen. Eine allgemeine Besteuerung der Großhandelsumsätze wird aber im Effekt nichts anderes als eine Ertragsbesteuerung des Großhandels bedeuten, weil eine Ueberwälzung auf Schwierigkeiten stoßen muß und deshalb nicht vorausgesetzt werden

darf. Denken wir nur daran, daß in der Regel keine absolut zwingenden Gründe dafür bestehen, die Verteilung an den Verbraucher via Großhandel vorzunehmen. Eine solche Lösung müßte demnach durch die relativ sehr leichte Ausschaltung dieser Handelsphase zu bedeutenden Steuerausweichungen einladen. Somit gewährleistet dieses System weder die unbedingt notwendige Ueberwälzung auf den Verbraucher, noch vermag es dem Postulat der gleichmäßigen Belastung der besteuerten Waren gerecht zu werden.

Diese Tatsachen verunmöglichen, wie sehr leicht einzusehen ist, die praktische Durchführung einer Umsatzsteuer auf dieser Grundlage. Wenn aber trotzdem etwa eine Großhandelsumsatzsteuer erhoben wird, baut sie sich auf einem andern »Großhandelsbegriff« auf.

Es geht eben gar nicht an, generell irgend eine Handelsstufe als Erhebungsort zu prädestinieren und wir kommen auch bei einer Großhandelsumsatzsteuer nicht darum herum, die Steuerpflicht vom Verwendungszweck jedes im Großhandel getätigten Umsatzes abhängig zu machen. Die gedanklich abstrakte, allgemeine Gliederung des Absatzweges in die »Stufen«-Produktion, Großhandel, Kleinhandel, Verbrauch — mit ihren gleichartigen Handelsfunktionen — ist eben praktisch in keinem Fall identisch mit der Handelskette des Produktes.

Wenn wir also am Prinzip der allgemeinen Verbrauchsbelastung und an den übrigen Forderungen der Einphasensteuer festhalten wollen, ergeben sich gewisse Modifikationen. Da, wie erwähnt, praktisch der Absatzweg nicht der theoretischen Gliederung entspricht, also nur ein Teil der Produkte den Detailhandel via Großhandel erreicht, ist man gezwungen, den Begriff Großhandel so zu formulieren, daß darunter auch die Lieferungen des Fabrikanten an den Detailhandel enthalten sind. Man spricht dann etwa auch davon, die Steuer sei von den Lieferanten des Detailhandels zu entrichten. Dazu verlangt aber die Einphasensteuer, je nach dem Verwendungszweck, auch die Befreiung von bestimmten Großhandelslieferungen. Damit erhalten wir eigentlich eine Fabrikations- und Großhandelssteuer. Der Fabrikant wird dann für seine Lieferungen an den Detailhandel und an den letzten Verbraucher steuerpflichtig. Steuerfrei bleiben seine Umsätze an den Großhandel und andere Hersteller. Der Großhändler hingegen zahlt Steuer ebenfalls für seine Lieferungen an Detaillisten und Verbraucher und bleibt frei für Lieferungen an Fabrikanten und andere Großhändler.

Damit wäre endlich das System gefunden, das reibungslos zu funk-

tionieren scheint und das den Voraussetzungen einer Einphasensteuer entspricht. Leider sind auch hier noch erhebliche Schwierigkeiten bezüglich Erhebung und Kontrolle zu beseitigen. Hauptsächlich fehlen diesem System in der Regel die eindeutigen Ausscheidungsmerkmale für eine Unterscheidung der steuerpflichtigen und freien Umsätze einer Unternehmung, sodaß die Veranlagung oft zu stark vom guten Willen des Zahlers beeinflußt ist und eine strenge Kontrolle auf Schwierigkeiten stößt. Ferner läßt sich nicht leugnen, daß das Aufkommen einer solchen Steuer von der Wahl der steuertechnischen Definition der verwendeten Wirtschaftsbegriffe, Fabrikation, Großhandel u. dgl. abhängt; denn diesbezüglich ist es nicht unwesentlich, ob z. B. dem Handwerk und der landwirtschaftlichen Produktion Fabrikanten- bzw. Produzenteneigenschaft zugesprochen werde oder nicht.

Die Kleinhandelssteuer.

Die Einphasensteuer, die den Umsatz des Kleinhandels als die zur Erhebung geeignetste Ansatzstelle betrachtet, geht von der Vorstellung aus, daß der Kleinhandel, gemäß der schon öfters erwähnten Gliederung des Absatzweges, den letzten Umsatz der Produkte tätige und daher die Kleinhandelssteuer als identisch mit der Besteuerung des letzten Umsatzes jedes Produktes zu betrachten sei. Wenn es dem Gesetzgeber gelingen sollte, den Umsatz, der die Produkte in die Hand des endgültigen Verbrauchers liefert, restlos zu erfassen, dann müßte man die Kleinhandelssteuer geradezu als ideal bezeichnen; denn in diesem Falle würden alle »Forderungen« bezüglich der Einphasen-Umsatzsteuer erfüllt. Einmal erfahren alle Produkte die relativ gleiche Belastung, weil in jedem Fall der Detailpreis als Bemessungsgrundlage verwendet werden muß. Es braucht also, um eine allgemeine und gleichmäßige Verbrauchsbelastung zu gewährleisten, keine Differenzierung der Sätze mehr. In Tat und Wahrheit ist aber leider der gewerbliche Kleinhandel, der bei diesem System steuerpflichtig werden muß, nicht ausschließlich identisch mit der ihm unter dem gleichen Begriff zugedachten wirtschaftlichen Funktion, Lieferant des letzten Konsumenten zu sein; denn der »Kleinhandel« ist doch kaum der ausschließliche Träger der Warenverteilung an den Verbraucher. Erinnern wir uns nur einmal an Hausierer, Straßenhandel, Märkte, Verkauf ab Fabrik, direkte Lieferung zwischen Landwirt und Verbraucher usw. Die steuertechnische Er-

fassung des letzten Umsatzes stößt demnach auch auf Schwierigkeiten und sie wird kaum, ohne »ungerechte Wirkungen« zu verursachen, gelingen.

Vor allem würde auf jede Art und Weise versucht werden, die Steuer zu umgehen, d. h. ihr auszuweichen oder sie zu hinterziehen, sodaß der Ertragsausfall u. U. eine bedeutende Höhe erreichen würde. Infolge des höhern Satzes würde ein Steuerschmuggel bei diesem System eben weit besser rentieren als etwa bei einer allgemeinen Umsatzsteuer.

Beharrt man auf dem Standpunkte, daß (da der »Kleinhandel« ohne Zweifel einen großen Teil der letzten Umsätze vermittelt) eine Kleinhandels- oder Detailumsatzsteuer (inkl. Warenhaus und Versandgeschäfte) mit der Besteuerung des letzten Umsatzes ziemlich identisch sei, dann werden sich kleinere Verschiebungen in der Konkurrenzstellung zwischen den steuerzahlenden Kleinhändlern gegenüber den noch freien letzten Umsätzen und dem Steuerschmuggel zeigen. Und es besteht nun die von den beteiligten Kreisen allerdings übertriebene Gefahr einer teilweisen Ertragsschmälerung zufolge des Mißlingens der Vollüberwälzung.

Unangenehme Differenzen tauchen ferner bei der Unterscheidung zwischen Waren- und Werklieferungen auf. Bestimmt man z. B., daß bei Werklieferungen der gesondert berechnete Werklohn gegenüber dem zur Herstellung einer »Ware« aufgewendeten Arbeitslohn nicht privilegiert werden soll (oder anders ausgedrückt: auch der Werklohn soll besteuert werden), dann müssen zwangsläufig bestimmte »Werkleistungen« (d. h. die bloßen »Leistungen« zur Herstellung eines Werkes, falls der Werkbesteller die notwendigen Materialien selber beschafft) auch als steuerpflichtig erklärt werden.

Bei der Einführung einer Kleinhandelssteuer dürfen andererseits die Widerstände politischer und psychologischer Art, die eine Erhebung nach diesem System außerordentlich stark erschweren, nicht unbeachtet bleiben, weil, da »wo die Menge des Volkes kauft, die Belastung unmittelbar in Erscheinung treten würde«.[11] Der »Vorteil« (nach Popitz) der Unsichtbarkeit durch die vom Verbraucher weit entfernte Vermischung von Steuer und Preisen, den die allgemeine Umsatzsteuer besonders aufweist, ihr Verschwinden im Wirtschaftsprozeß, ist nicht mehr vorhanden. Die Detailumsatzsteuer eignet sich nämlich vorzüglich für

---

[11] Popitz: Umsatzsteuer Hwb. d. St.W., Bd. VIII, S. 377.

die sogen. offene Ueberwälzung, sodaß die Möglichkeit einer gesonderten Inrechnungstellung von Steuer und Preis unter Umständen den Verbraucher gegen dieses System mobilisieren kann, weil ihm eben dann der »Charakter« dieser Verbrauchssteuer immer aufs neue vor Augen geführt wird. Bei einer ziemlich »weit« vom Verbraucher weg erhobenen Umsatzsteuer gibt sich dieser gern (und nicht ganz unberechtigt) der Hoffnung hin, daß die vorausgehenden Umsatzstufen eventuell aus ihrem Ertrag oder durch eine Kosteneinsparung die Steuer tragen helfen, wogegen die konzentrierte Erhebung beim letzten Umsatz dem Verbraucher ohne Zweifel ein Auskneifen erschwert oder verunmöglicht.

Die zu erwartende »drohende« Opposition der Verbraucher hat (z. B. bei einer Einführung der allgemeinen Umsatzsteuer) Gesetzgeber auch schon veranlaßt, den Kleinhandel generell zu befreien (Kleinhandelsprivileg). Wenn sich dafür gewiß sehr wohlklingende sozialpolitische Argumente anführen lassen, wird man gewöhnlich das Gefühl doch nicht los, eine solche Befreiung habe den Zweck, die großen Verbrauchermassen an einer solchen Steuer zu desinteressieren.

Es ist uns nun klar, daß die drei besprochenen Einphasensteuersysteme als »ökonomischer« Sanierungsversuch der allgemeinen Umsatzsteuer nicht voll befriedigen können. Damit soll aber nicht gesagt sein, daß eine Erhebung nach einer der besprochenen Arten im voraus zum Scheitern verurteilt sei; denn es wird sich ohne Zweifel bei jedem System nach der Ueberwindung verschiedener sozialer Bedenken und großer Erhebungsschwierigkeiten eine mehr oder weniger befriedigende Steuer erheben lassen. Nur den Versuch, durch das Prinzip der Einphasensteuer die Umsatzsteuer zu »sanieren«, d. h. sozial erträglicher und steuertechnisch leichter faßbar zu machen, muß man als gescheitert betrachten; denn wie wir erkannt haben, lassen sich eindeutige Vorteile eines Systems, die nicht durch andere schwerwiegende Nachteile kompensiert werden, bei keiner Erhebungsart feststellen, sodaß in concreto die Wahl des Systems durch staatsinterne, sozial- und wirtschaftspolitische Zustände ausschlaggebend beeinflußt wird. Und der »objektive Betrachter« muß sich, falls die Finanzlage eines Staates sich den Verzicht auf eine Verbrauchsbesteuerung nicht leisten kann, mit Popitz' Worten trösten, daß eine Senkung der Steuersätze die beste Veredelung einer Umsatzsteuer sei. Eine Reform, die die Beseitigung ihrer sozialen und steuertechnischen Mängel zum Ziele hat, bleibt eine unlösbare Aufgabe.

d) Die Pauschalierungen.

Da die Berechnung und Erhebung der Umsatzsteuer, sei sie nun Ein- oder Mehrphasensteuer, nicht für jeden pflichtigen Umsatz gesondert durchgeführt werden kann und die periodische Zusammenfassung der pflichtigen Umsätze eines Steuersubjektes (da grundsätzlich das Subjekt nicht Steuerträger sein soll), als höchst lästig empfunden wird und sich nicht immer leicht durchführen läßt, erscheint oft der Gedanke einer Pauschalierung der Steuerleistung als willkommener Retter aus unliebsamer Situation. Wir kennen zwei Möglichkeiten einer Pauschalierung: 1. eine solche zugunsten bestimmter Steuer-Subjekte und bei einer allgemeinen Umsatzsteuer 2. eine solche zugunsten bestimmter Steuer-Objekte.

Die erste Art, die Festsetzung einer Pauschale für bestimmte Handelsbetriebe als mutmaßliches Aequivalent für die in einer Steuerperiode getätigten Umsätze bedeutet aber nichts anderes als eine totale Bankrotterklärung aller, mit einer Umsatzsteuer verknüpften Wirkungen. Diese Art der Pauschalierung trifft man deshalb nicht allzu häufig an. Es werden damit etwa Kleinlandwirte und Kleinhandwerker von einer periodischen Veranlagung ihrer Umsätze entbunden (z. B. im tschechoslowakischen Gesetz von 1935). Eine Abart dieser Methode, der man eher Verständnis entgegenbringen kann, betrifft die Festsetzung einer Pauschale an Stelle der gesetzlich vorgesehenen Besteuerung des Eigenverbrauchs steuerpflichtiger Unternehmungen. Diese Art der Pauschalierung zugunsten des Steuersubjektes soll uns nicht speziell interessieren, weil sie absolut in keine Beziehung zu den Grundprinzipien einer Umsatzsteuer zu bringen ist und ihre Wirkungen, ziemlich unproblematischer Art, sofort erkannnt werden können.

Etwas prinzipiell anderes bedeutet aber die Pauschalierung zugunsten bestimmter Steuerobjekte. Hier, bei der Pauschalbesteuerung bestimmter Warengattungen, handelt es sich um die Zusammenfassung mehrerer oder aller Umsatzakte des betr. Produktes zwecks einmaliger Erhebung eines Gesamtsteuerbetrages, sodaß die vorausgehenden oder nachfolgenden rechtlichen Umsätze tatsächlich steuerfrei werden. Diese Art der Pauschalierung ist unter dem Namen der Phasenpauschalierung bekannt geworden. Man verlangt von ihr, daß sie in ihrem fiskalischen Ergebnis der allgemeinen Umsatzsteuer entsprechen müsse und ihre Erhebung gewisse steuertechnische Vorteile einer Einphasensteuer auf-

weise. Um diese vielseitigen Forderungen zu befriedigen, muß also für jede Warengattung, die der Phasenpauschalierung unterworfen werden soll, der absolute Steuerertrag, den die betr. Ware bei einer allgemeinen Umsatzsteuer einbringen würde, errechnet werden, damit dann der gleiche Betrag gesamthaft bei irgend einer geeignet erscheinenden Handelsphase erhoben werden kann. Der Pauschalsatz muß also für jede einzelne Ware auf nicht ganz unkomplizierte Art und Weise bestimmt werden. Die Idee dieses Systems scheint tschechischen Ursprungs zu sein; denn schon unter dem ersten Gesetz von 1919 wurden solche pauschale Erhebungen zugelassen und zwar ohne daß eine gesetzliche Grundlage vorhanden war. In den folgenden Gesetzen sanktioniert man sie »als abweichende Art der Besteuerung«.[12] Später nahm die österreichische Steuergesetzgebung diese Idee auf, um sie dann viel konsequenter und in größerem Umfange zu verwirklichen. Dadurch wurde diese Art der Phasenpauschalierung beispielgebend und u. a. auch von Popitz als »das Meisterwerk der Steuertechnik«, aber als »Gegenteil einer einfachen Besteuerungsform« bezeichnet.[13]

Für die Bestimmung der Höhe des Steuersatzes ermittelt man zuerst die sogen. »normale« Phasenzahl, d. h. die durchschnittliche Zahl der Handelsphasen des betr. Produktes. Dann ist es möglich, unter zweckmäßiger Berücksichtigung der Wertsteigerung von Phase zu Phase (also unter Berücksichtigung der handelsüblichen Margen) die mutmaßliche Höhe des Ertrages einer allgemeinen Umsatzsteuer festzustellen. Die Höhe des Steuersatzes bestimmt sich dann dadurch, daß dieser mutmaßliche Steuerertrag in Beziehung zum jeweiligen Preis (= 100 %) des pflichtig erklärten Umsatzes gebracht wird. Es handelt sich demnach, je nach dem Stadium, in dem die Erhebung vorgenommen wird, um den Rohstoff-, Halbfabrikat-, Fabrik-, Großhandels- oder Detailhandelspreis.

Folgendes schematisch konstruierte Beispiel soll versuchen, den Mechanismus dieser »nicht ganz unkomplizierten Besteuerungsform« zu illustrieren.

Nehmen wir an, ein zur Pauschalierung vorgeschlagenes Produkt (wir wollen wieder das Beispiel des Hemdes verwenden) durchlaufe durchschnittlich fünf steuerpflichtige Phasen (normale Phasenzahl), dann

---

[12] vgl. Engländer-Schranil: Finanzwissenschaft und tschechoslowakisches Finanzrecht, S. 359.

[13] vgl. Popitz: Hwb. d. St.W., Bd. 8, S. 377 f.

ergeben sich bei einem allgemeinen Steuersatz von 1,5 % je nach der Stufe der Erhebung folgende Pauschalsteuersätze:

Umsatzphase	Ware	Preis Fr.	Steuerertrag (Total) bei allgem. Umsatzsteuer Rp.	Pauschalsteuersatz berechnet vom jeweiligen Verkaufspreis %
1. Plantage	Baumwolle	5.—	7,5	22
2. Spinnerei	Garn	9.—	21,0	12,2
3. Weberei	Stoff	14.20	42,0	7,9
4. Konfektion	Hemd	20.—	72,0	5,5
5. Handel	Hemd	25.—	110,0	4,4

Der Steuersatz muß also für jedes zu pauschalierende Produkt gesondert ermittelt und festgestellt werden und er kann, wie aus dem Beispiel ersichtlich ist, eklatante Unterschiede aufweisen. Er wird aber bei andern Produkten neben den beiden Faktoren Handelsspanne und »Erhebungsart« durch einen dritten Faktor, der normalen Phasenzahl, beeinflußt.

Der steuertechnische Vorzug gegenüber der allgemeinen Mehrphasensteuer, eine wesentliche Einschränkung der Zahl steuerpflichtiger Betriebe, wird mit einer außerordentlichen Verkomplizierung der Vorschriften betr. Steuersatz und Abgrenzung der Warengattungen erreicht. So gleicht z. B. das österreichische Verzeichnis der pauschalierten Waren und ihrer Steuersätze inbezug auf Umfang und Aufmachung einem modernen Zolltarif.[14]

Die Frage, ob das Produkt im Stadium der Ur-, Halb- und Fertigproduktion oder erst im Stadium der Verteilung besteuert werden soll, führt naturnotwendig zu starken Interessenkämpfen; denn jede der verschiedenen Wirtschaftsgruppen mag der andern die Ehre, Steuereinzugstelle zu sein, von Herzen gönnen. Tatsache ist, daß (in Oesterreich) je nach der Machtposition in einer Branche eine Gruppe der andern die Steuerpflicht auferlegen, resp. die staatlichen Organe von der Zweckmäßigkeit der Erhebung bei der andern Gruppe überzeugen konnte.

In der Regel deckt die Pauschale die Phasen zwischen Erzeuger und Verbraucher. Es war aber in Oesterreich üblich, in die Pauschale auch

[14] vgl. Balzer: Die österr. Warenumsatzsteuer (Wien 1933).

etwa die Steuer eines oder mehrerer Produktionsmittel (hauptsächlich Rohstoffe) einzurechnen.

Diesen Ausführungen kann man entnehmen, daß das System der Phasenpauschalierung auch nicht geeignet ist, die Umsatzsteuer weitgehend »ökonomisch zu sanieren«.[15] Ihr Vorteil liegt darin, daß sie, einmal eingeführt, die technische Erhebung stark erleichtert. Daneben bleiben die Wirkungen der allgemeinen Umsatzsteuer mit gewissen Ausnahmen allerdings bestehen. Es verschwinden vor allem ihre unerwünschten Konzentrationswirkungen, da nun kein Anreiz mehr vorhanden ist, durch die Vermeidung bestimmter Umsätze (Großhandel) Steuer zu sparen, weil ja die tatsächliche Zahl der Handelsphasen die Höhe des Steuerbetreffnisses nicht mehr beeinflußt, dient doch jetzt die »normale Phasenzahl« als Grundlage der Berechnung. Dies ist mit ein Grund, warum diese Art der Erhebung gerade von Seiten der Großhändler sehr energisch gefordert wurde bzw. wird. Im weitern bleibe nicht unbeachtet, daß dieses System die je nach dem Absatzweg differierende Gesamtbelastung ein und desselben Produktes vermeidet.

Es lassen sich natürlich, wie übrigens bei jeder Umsatzsteuer, auch durch die Pauschalierung gewisse wirtschaftliche Strukturänderungen nicht vermeiden. Freilich ist nicht von der Hand zu weisen, daß sie an ihrer Ansatzstelle tiefgreifende Umschichtungen verursachen kann, wobei zugegebenermaßen dafür aber die »Breite der Schadenwirkung«[16] gemindert wird, weil die durch die Pauschale verursachte Schadenwirkung nicht wie bei der allgemeinen Umsatzsteuer an vielen Punkten schwach bemerkbar ist, sondern an einer Stelle konzentriert auftritt.

Die Berechnung der Pauschale nach normalen Phasenzahlen bringt aber zweifellos auch gewisse Nachteile mit sich; denn sie ist in erster Linie wirklichkeitsfremd und kann speziell die im Laufe der Entwicklung stattfindenden Marktverschiebungen, Aenderungen der Absatzwege und dgl. nicht berücksichtigen.

e) Die Siemens'sche Umsatzsteuer.

Die Bestrebungen, die Umsatzsteuer der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Steuergegenstandes anzupassen, oder sie von ihr abhängig

[15] nach Lampe: S. 635.
[16] nach Lampe: S. 634.

zu machen, führten 1919 bei den Beratungen des deutschen Reichstages zum Reformvorschlag des Abgeordneten Siemens. Dieser forderte, die Umsatzsteuer sei so zu gestalten, daß grundsätzlich wie bei der Mehrphasensteuer jeder Umsatz steuerpflichtig werde, aber als Bemessungsgrundlage diene nicht der Verkaufspreis des betr. Produktes, sondern die Steuer sei nur für den Betrag zu entrichten, der die Wertsteigerung des Produktes seit dem vorausgegangenen Umsatz ausdrücke. Mit andern Worten: Die Steuer müsse nur für den Betrag entrichtet werden, der sich aus der Differenz zwischen Ankaufs- und Verkaufspreis ergebe; es handle sich also um eine Besteuerung der Handelsspanne, resp. des Rohertrages.

Unser mehrfach verwendetes Beispiel erläutere im folgenden die Funktion dieses Systems (Steuersatz 2 %): (vgl. auch S. 145)

Umsatzphase	Ware	Preis Fr.	Marge Fr.	Steuer 2 % der Marge Fr.	Total Fr.
1. Plantage	Baumwolle	5.—	5.—	0,10	0,10
2. Spinnerei	Garn	9.—	4.—	0,08	0,18
3. Weberei	Stoff	14.—	5.—	0,10	0,28
4. Konfektion	Hemd	20.—	6.—	0,12	0,40
5. Handel	Hemd	25.—	5.—	0,10	0,50

Bezogen auf den Detailverkaufspreis von 25.— Fr. bedeutet der Steuerertrag von 0,50 Fr. eine Belastung von 2%. Die Besteuerung des letzten Umsatzes (also Kleinhandelssteuer) erbringt, vom fiskalischen Standpunkt aus betrachtet, theoretisch den gleichen Ertrag, weil eben der Detailverkaufspreis gleich der Summe aller Margen ist. Praktisch stößt die Durchführung dieses Projektes auf nicht unerhebliche Schwierigkeiten, weil vor allem die steuerpflichtigen Beträge aus der Buchhaltung nicht mit Bestimmtheit hervorgehen; denn 1. braucht die Summe der vereinnahmten Entgelte nicht identisch mit den Roheinnahmen der Ertragsbilanz zu sein, weil diese ja auch die durchlaufenden Posten enthält und 2. bietet die Bestimmung der Höhe der für die Beschaffung der Produkte verausgabten Entgelte aus dem gleichen Grunde praktisch Schwierigkeiten. Damit aber wird die Steuerhinterziehung sehr erleichtert und die buchmäßige »Berechnung« eines gewünschten steuerpflich-

tigen Rohertrages fällt dem gewiegten Buchhalter genau so leicht, wie beispielsweise die gewünschte Frisierung einer Bilanz.

Obschon die Siemens'sche Steuer, wie wir gesehen haben, nur als modifizierte allgemeine Verbrauchssteuer anzusprechen ist und deshalb der jeweilige Steuerzahler die Möglichkeit einer Abwälzung an den Verbraucher erhalten muß, bekommt sie infolge ihrer spezifischen Bemessungsgrundlage und Erhebung als direkte Steuer mehr und mehr den Charakter einer Ertragssteuer, trotzdem natürlich der Rohertrag nur sehr beschränkt als Maßstab für den jeweiligen privatwirtschaftlichen Erfolg des Steuerpflichtigen gelten kann. Die Bestrebungen, die Steuer für den Steuerzahler von der Leistungsfähigkeit des Steuergegenstandes in der Weise abhängig zu machen, daß bei jedem Umsatz nur der jeweilige Wertzuwachs des betr. Produktes steuerpflichtig wird, sind sinnlos. Gehen wir nämlich von der Voraussetzung aus, auch das Siemens'sche System bedinge de facto nichts anderes als eine Besteuerung des Verbrauchs, dann kann eine »Anpassung an die Leistungsfähigkeit« nur durch die Anpassung der Steuerleistung des Verbrauchers an seine »Leistungsfähigkeit« als Steuerträger, d. h. an sein Einkommen erreicht werden. Die gleichen Verbrauchsgegenstände sollten also je nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des einzelnen Verbrauchers differenziert belastet werden. Die Verwirklichung dieser Grundsätze ist praktisch kaum möglich. Trotzdem bedeutet aber eine Differenzierung der Steuersätze oft nichts anderes als eine grobe Anpassung der Steuerleistung an die Kaufkraft, der für die betr. Artikel in Frage kommenden Verbraucher-Klassen.

Die durch das Siemens'sche System erreichte Anpassung an die »Leistungsfähigkeit des Steuersubjektes« bedeutet aber in ihrem Effekt nichts anderes als eine versuchte Anpassung der Leistung an das Einkommen des Steuerzahlers. Die daraus resultierende Besteuerung der Handelsmarge ist nichts anderes als eine Angleichung der Bemessung an den privatwirtschaftlichen Erfolg des Umsatzes. Meines Erachtens liegen daher in der Siemens'schen Methode, vielleicht unbewußt, zum großen Teil die Wirkungen einer ungerechten Ertragsbesteuerung, trotzdem ja theoretisch die Belastung aller Margen einer einmaligen Besteuerung des letzten Umsatzes auf der Basis des Detailpreises gleich zu setzen ist und füglich die Wirkungen einer Kleinhandelssteuer erwartet werden könnten. Zu dieser Behauptung veranlaßt mich hauptsächlich die Tatsache, daß die Siemens'sche Methode die direkten Beziehungen zwi-

schen Steuerobjekt und Steuerbetrag verliert und dadurch bei einem Ueberwälzungsversuch die Steuer nur in Form eines allgemeinen »Unkostenzuschlages« im Preis enthalten sein kann und nicht (nach Popitz) als Spezialspese, wie bei den andern Umsatzsteuern, wo der wirkliche Steuerbetrag jedem einzelnen Produkt prozentual dem Preise zugeschlagen werden kann. Wenn dadurch die Siemens'sche Umsatzsteuer den Charakter eines allgemeinen Geschäftsunkostenfaktors (nicht speziellen) zuerkannt erhält, dann ist es ziemlich selbstverständlich, daß der Steuerzahler, bedingt durch den Konkurrenzkampf nur eine teilweise Ueberwälzung an den Verbraucher versucht. Dies bedeutet u. a. für die mit kleinen Margen arbeitenden »Großbetriebe« (hauptsächlich im Handelssektor) gegenüber dem Kleinbetrieb eine weitere Vergrößerung ihres strukturell bedingten Kostenvorteils.

B. Die Gestaltung der Umsatzsteuer in den neuern Gesetzen.

Allgemeines.

Die vorausgegangene knappe, mehr theoretisch-abstrakte Charakterisierung der Umsatzsteuer läßt, wie man sich leicht überzeugen wird, eine ganze Reihe von Problemen ungelöst. Um aber einen umfassenden Ueberblick über die ganze Problematik dieser Steuer zu erhalten, scheint es mir unerläßlich, die materiell-rechtlichen Vorschriften einiger neuerer Gesetze zu durchgehen. Nicht zuletzt um zu zeigen, daß eine »grundsätzlich richtige« Stellungnahme nur selten möglich ist, da die praktische Durchführung auf Grund übergeordneter wirtschaftlicher und sozialer Zielsetzungen oft gegensätzliche Maßnahmen verlangt. Daher geht es mir nicht in erster Linie darum, eine Uebersicht über geltende Vorschriften zu vermitteln, auch aus dem Grunde nicht, weil, wie die Erfahrung zeigt, die Umsatzsteuergesetze neben fortlaufenden Ergänzungen und Erweiterungen alle paar Jahre Neuauflagen erleben. Vielmehr möchte ich damit nur einen Einblick in die mannigfaltigen und oft gegenteilig möglichen Arten der Durchführung verschaffen. Die folgenden Darstellungen beschränken sich demnach auf die Erläuterung einer Auswahl gesetzlicher Bestimmungen betr. Regelung einiger Hauptprobleme, wie Steuerpflicht, Steuermaßstab, Steuersatz,

Art der Erhebung und dgl., ohne daß Anspruch auf eine erschöpfende Behandlung erhoben werden darf.

1. Die Steuerpflicht.

»Die Steuerpflicht ist ein Ausfluß der Unterwerfung eines Individuums unter die originäre oder abgeleitete Gebietshoheit, sie besteht in der grundsätzlichen Verpflichtung zur Vornahme der durch die Steuerordnung vorgesehenen Leistungen.«[17]

Aus dieser Rechtsdefinition geht eindeutig hervor, daß als Träger der Steuerpflicht nur irgendwie zu bestimmende Wirtschaftssubjekte (natürliche oder juristische Personen) in Betracht fallen. Diese werden »Träger sämtlicher Verpflichtungen, die aus dem Steuerverhältnis resultieren und bestimmen daher die subjektive Richtung der Steuer (Steuersubjekt)«[18]. Die Steuerpflicht des Subjektes aber wird abhängig gemacht vom Vorhandensein eines, die Steuerpflicht erst begründenden, objektiven Tatbestandes, der also im einzelnen erst »den Ausgangspunkt für die Entstehung der Steuerforderung bildet«[19]. Man bezeichnet den objektiven Tatbestand an den die Besteuerung anknüpfen muß, als Steuergegenstand oder Steuerobjekt.

Der Gesetzgeber sieht sich also veranlaßt, zur eindeutigen Umschreibung der Steuerpflicht grundsätzliche Bestimmungen über Steuer-Subjekt und -Objekt zu erlassen. Wie man aus Erfahrung weiß, kommt dem Steuerobjekte bei der Festlegung der Steuerpflicht oft die ausschlaggebende Bedeutung zu. Wenn nämlich der Steuergegenstand zu bestimmten Wirtschaftssubjekten in direkter Beziehung steht, bestimmt sich das Steuersubjekt automatisch, sodaß die bloße Umschreibung des Objektes die Steuerpflicht festlegt, weil der die Steuerpflicht verursachende, objektive Tatbestand nicht vom Subjekt zu trennen ist. So setzt z. B. eine Einkommenssteuer stillschweigend ein das Einkommen beziehendes Subjekt voraus.

Auch bei einer Umsatzsteuer muß sich die Steuerpflicht aus den gleichen Merkmalen ableiten lassen. Allerdings findet man in vielen ältern Gesetzen und Entwürfen eine dieser Terminologie nicht ganz

[17] Nach Blumenstein: Schweizerisches Steuerrecht, S. 31.
[18] Nach Blumenstein: Schweizerisches Steuerrecht, S. 76.
[19] Nach Blumenstein: Schweizerisches Steuerrecht, S. 167.

entsprechende Unterscheidung in Bestimmungen über die »objektive Steuerpflicht« und Bestimmungen über die »subjektive Steuerpflicht«. Diese ist aber bloß als andere Bezeichnung der oben erwähnten Begriffe Steuerobjekt und Steuersubjekt zu betrachten. Unter dem Begriff der subjektiven Steuerpflicht versteht man eben gemeinhin die Bezeichnung des Steuersubjektes, also des Steuerschuldners, wobei alle von der Steuergewalt erreichbaren natürlichen und juristischen Personen »subjektiv« steuerpflichtig sein können. Der Begriff der objektiven Steuerpflicht wiederum bezieht sich auf die Umschreibung des Steuerobjektes, d. h. er knüpft an den Tatbestand, der die Besteuerung begründet, an. Im Falle der Umsatzsteuer enthält er die Bezeichnung der steuerpflichtigen Handlung. Es ist auch bei der Umsatzsteuer nicht immer unbedingt nötig, beide »Arten der Steuerpflicht« ausdrücklich in den Gesetzestext aufzunehmen. Die verwaltungstechnische Aehnlichkeit der Umsatzsteuer mit einer direkten Abgabe kann eben (weil der Unterschied zwischen Steuersubjekt und Steuerdestinatar nicht berücksichtigt wird) sehr enge Beziehungen zwischen Subjekt und Objekt begründen, sodaß z. B. bei einer Allphasensteuer durch die genaue Bezeichnung der pflichtigen Umsätze, resp. des Steuerobjektes auch die Subjekte eindeutig bestimmt sind.

Die Bestimmung der subjektiven Steuerpflicht beschränkt sich dann etwa auf die Erklärung, daß alle die betr. Umsätze tätigenden Wirtschaftssubjekte abgabepflichtig werden.

Die Notwendigkeit einer Unterscheidung in subjektive und objektive Steuerpflicht ergibt sich da, wo die Steuer nach den Prinzipien des Einphasensystems erhoben werden soll, wie etwa im Falle einer Fabrikationssteuer. Es soll uns aber klar sein, daß die stark betonte Unterscheidung, resp. Trennung in subjektive und objektive Steuerpflicht mehr didaktischen Zwecken dient; denn praktisch liegt es meines Erachtens größtenteils im Ermessen des Gesetzgebers, die Steuerforderung ganz oder teilweise, mehr oder weniger subjektiv oder objektiv zu begründen. Es bleibt bei der Ausgestaltung bzw. Erhebung der Steuer ganz unwesentlich, ob man schließlich den Steuergegenstand allgemein charakterisiere, dafür aber das Subjekt speziell bezeichne, oder ob man durch eine eingehende Benennung des Objektes und allgemeine Erwähnung des Subjektes zum Ziel gelange. Tatsache ist, daß sich die ältern Gesetze und Entwürfe streng an diese Gliederung anlehnen. Anderseits genügt aber, wie schon erwähnt, die »objektive Festlegung« der Steuerpflicht oft

nicht, weil z. B. unter Umständen bestimmte Wirtschaftssubjekte nach Ansicht des Gesetzgebers aus irgend welchen Erwägungen heraus nicht Steuersubjekt sein sollen, obschon sie objektiv die Steuerhandlung ausführen.

Die objektive Steuerpflicht. Die neuern Umsatzsteuergesetze kennen als Hauptsteuergegenstände: »Lieferungen und sonstige Leistungen« gegen Entgelt und den »Eigenverbrauch«. Nach einem ältern deutschen Erlaß (1924) unterliegen der Steuer »die Lieferung aller Gegenstände von beweglichen und unbeweglichen Waren, sowie von Rechten«. Hingegen subsumierten die Gesetze von Belgien (1923)[20] und Jugoslavien (1922) unter dem Begriff steuerpflichtige Lieferung nur die Lieferung beweglicher Waren, mit der ausdrücklichen Bemerkung, daß Gas, Wasser, Elektrizität zu den beweglichen Sachen gehören. Das deutsche Gesetz von 1934 aber spricht in § 1 Abs. 1 von »Lieferungen und sonstigen Leistungen«, wobei zwar die Lieferung auch als Leistung zu betrachten sei, weil Leistung alles sei, was Gegenstand eines Schuldverhältnisses sein kann. Da nun die Lieferung als Sonderleistung definiert wird, muß sie Spezialbestimmungen unterworfen werden. Nach der Terminologie dieses Gesetzes erhält »die Lieferung als Steuergegenstand« folgende Umschreibung. (Vgl. § 3 Ums.St.G. und § 4 Ums. Durchf.Best. 1938.)

> »Lieferung im Sinne der Steuer liegt vor, wenn und sobald der Unternehmer, d. h. jeder der eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt, den Abnehmer oder in dessen Auftrag einen Dritten befähigt, im eigenen Namen über einen Gegenstand zu verfügen, ihm also das Verfügungsrecht über einen Gegenstand verschafft. Sobald der Unternehmer diesen Zustand hergestellt hat, ist die Lieferung gegeben.«

Wie auch aus dieser Definition hervorgeht, kann also noch darüber gestritten werden, ob die Lieferung die reale Eigentumsübertragung voraussetzt, oder ob auch eine andere »Beschaffung der Verfügungsmacht« genügt. Es muß demnach u. a. entschieden werden, ob die Uebertragung von Traditionspapieren steuerrechtlich als Lieferung betrachtet werden soll. Die verschiedenen Gesetze weisen diesbezüglich keine einheitliche Regelung auf. So betrachtete z. B. Jugoslavien die Lieferung der Ueber-

---

[20] Die Jahreszahl in Klammer bezieht sich auf das Datum der erstmaligen Einführung. Doch wurden die genannten Grunddefinitionen auch von den spätern Novellen übernommen.

tragungsurkunde, mit welcher das Eigentumsrecht auf bewegliche Sachen erworben wird (Frachtbrief, Lagerschein, Konossement) als Umsatz.

In ähnlicher Weise verlangt die Regelung der Steuerpflicht bei den Kommissionsgeschäften ebenfalls eine grundsätzliche Stellungnahme des Gesetzgebers. Da aber gerade in solchen Fällen ein Entscheid von, vom Standpunkt des Gesetzgebers, subjektiven, politischen oder wirtschaftlichen Gesichtspunkten beeinflußt wird (was natürlich nicht unbedingt mit einem Verstoß gegen die »Systematik dieser Steuer« gleichgesetzt werden darf), ist es nicht verwunderlich, daß man diesbezüglich keinen einheitlichen Erlassen begegnet. Bezeichnete doch Jugoslavien z. B. jeden Umsatz bei Kommissionsgeschäften, der aus der Beziehung des Kommissionärs zum Kommittenten und aus der Beziehung des Kommissionärs zu einer Drittperson entspringt, als einen einzigen steuerpflichtigen Umsatz. Dagegen bestand in der Tschechoslowakei[21] die Steuerpflicht der Lieferung zwischen dem Kommittenten und dem Kommissionär, sowie zwischen diesem und dem Dritten selbst dann, wenn der Kommissionär weder Besitz noch Eigentum erworben hatte.

Wie wir aber schon bemerkten, sind »Lieferungen« und »Leistungen« nur begrifflich selbständig und es wird in der Praxis kaum eine säuberliche Trennung beider Verrichtungen zu erwarten sein; denn in vielen Fällen enthält die »Lieferung« auch Leistungen oder umgekehrt. Daraus erwächst dem Gesetzgeber dann die Pflicht, u. a. auch den Umfang der steuerpflichtigen Leistungen festzulegen.

Da man unter »Lieferungen« im allgemeinen an eine handelsrechtliche Definition denkt, stoßen wir uns beim Handel an der »Steuerpflicht der Lieferung« resp. des Handelsumsatzes nicht, obschon ja das Entgelt der Lieferung auch das Entgelt für die Leistung des Handels enthält. Diese Tatsache fällt aber nicht weiter auf, da das Leistungsentgelt für den Handel in der Regel nur einen Bruchteil des Wertes der Lieferung ausmacht und vor allem vom Handel keine technische Veränderung des Produktes vorgenommen wird. Ganz anders aber ist die Reaktion, wenn man von steuerpflichtigen Lieferungen der Produktion spricht. Hier ist es ganz offensichtlich, daß die Leistungsvergütung den Preis des zu liefernden Produktes entscheidend beeinflußt. Aus der an sich falschen und doch wiederum verständlichen Ueberlegung, bei Werklieferungen werde hauptsächlich die Lohnvergütung besteuert, er-

---

[21] Ges. in d. Fassung v. 1935.

klären sich die Postulate der Gewerbler, die für die Werklieferungen eine Reduktion der Steuerpflicht in der Weise verlangen, daß als Bemessungsgrundlage nicht das für die Lieferung vereinnahmte Entgelt, sondern bloß der Wert der zur Herstellung des »Lieferungsgegenstandes« verarbeiteten Roh- und Hilfsstoffe dienen soll. Man beachtet aber bei solcher Argumentation in keiner Weise, daß ja beim Kauf im Preis auch Entgelte für Lohnzahlungen enthalten sind. Die Verwirklichung diesbezüglicher Postulate bedeutet aber nichts anderes, als einen Verstoß gegen die Grundprinzipien der Umsatzsteuer und kann auf keinen Fall »objektiv« stichhaltig begründet werden. Wenn gewisse Gesetze trotzdem entsprechende Bestimmungen aufweisen, sind sie entweder aus sozialpolitischen Erwägungen heraus erklärlich (Schutz des Kleinbetriebes) oder aber als eine von Interessenvertretern erzwungene politische Konzession zu werten. Anderseits aber verlangt die »volle Steuerpflicht für Werklieferungen« konsequenterweise die Besteuerung gewisser Werkleistungen. Diese liegt etwa vor, wenn die von einem Unternehmer zur Herstellung eines Gegenstandes benötigten Materialien vom Werkbesteller beschafft und zur Verfügung gestellt werden und daher nicht die Lieferung, sondern die Herstellung im Interesse einer allgemeinen Verbrauchsbelastung Steuergegenstand sein muß. Die Steuerpflicht der »reinen Leistung« hingegen wird in der Regel durch subjektive Bestimmungen abgegrenzt und umfaßt etwa Leistungen von Vermittlern, Bevollmächtigten, Bankiers, Geldwechslern usw.

Da jede Umsatzsteuer nur an einen rechtlichen Vorgang (Kauf, Tausch) anknüpft und als Ergebnis einer rein juristischen Betrachtung der Wirtschaft keine Rücksicht auf deren Bedürfnisse nimmt, zeigen sich vor allem bei einer allgemeinen Umsatzsteuer sozial unerwünschte Nebenwirkungen. So spart, um nur ein Beispiel herauszugreifen, die Vereinigung mehrstufiger Betriebe in einer Unternehmung Steuer, sodaß dadurch die Konkurrenzstellung selbständiger Betriebe gleicher Branchen sehr geschwächt wird. Will man demnach diese Wirkungen vermeiden, muß durch Besteuerung innerbetrieblicher Lieferungen mehrstufiger Unternehmungen versucht werden, einen »Belastungsausgleich« herzustellen. Die Verwirklichung dieses Postulates stößt aber auf mancherlei Schwierigkeiten, weil sozusagen in jedem einzelnen Falle besondere Vereinbarungen über die Bewertung der innerbetrieblichen Lieferungen zu treffen sind, da eben das Entgelt als Maßstab des Wertes

nicht vorhanden ist. Den ersten Versuch zur praktischen Verwirklichung dieser Idee finden wir im deutschen Gesetz von 1918; § 7 verlangte nämlich die »Innenbesteuerung konzentrierter Betriebe«. Nach den Bestimmungen dieses Gesetzes waren innerbetriebliche Lieferungen (bei Unternehmungen, die verschiedene Betriebe umfassen, von denen einer dem andern seine Produkte zur Weiterverarbeitung liefert), steuerpflichtig, falls ihr Wert jährlich einen bestimmten Betrag überstieg. Die einzelnen Abteilungen einer Unternehmung galten also unter gewissen Voraussetzungen steuerrechtlich als selbständige Steuerpflichtige. Aehnlichen Ueberlegungen (wie das deutsche Gesetz von 1918) suchte auch ein tschechisches Gesetz von 1923 Rechnung zu tragen. Die Abgrenzung der innerbetrieblichen Steuerpflicht geschieht darin in der Weise, daß (nach § 6) »als steuertechnisch selbständiger Betrieb eine solche Abteilung eines Unternehmens anzusehen ist, die technisch (infolge des in sich geschlossenen Arbeitsprozesses) ein einheitliches Ganzes bildet, deren Tätigkeit auch Gegenstand selbständiger Unternehmungen zu sein pflegte und deren Arbeitsergebnis Gegenstand des Marktes ist.« Trotzdem die Erfahrungen mit dieser Innenbesteuerung allgemein nicht befriedigten, können auch die neuesten Gesetze in Staaten mit Allphasensteuern aus sozialen Erwägungen dieses Postulat nicht unberücksichtigt lassen. So kennt z. B. das heute noch geltende deutsche Gesetz von 1934 eine »Zusatzsteuer für mehrstufige Unternehmen«. (Vgl. § 8 d. Ges.)

Die Zusatzsteuer ist aber nur ein Mittel zum Ausgleich der differenzierten Steuerbelastung gleicher Produkte. Sie soll im wesentlichen durch eine einfachere Methode die Funktionen der Innenbesteuerung übernehmen, da diese sich praktisch infolge ihrer Kompliziertheit nicht befriedigend durchführen läßt. Soweit aus den neuesten Publikationen ersichtlich ist, beschränkt sich Deutschland in der Anwendung der Zusatzsteuer auf die Textilindustrie, »weil in der Textilwirtschaft die mehrstufigen Unternehmungen (Spinnwebereien, Konfektionsbetriebe mit angeschlossenen Webereien, Veredlungsanstalten und Versandgeschäfte mit eigener Fabrikation) durch die in Deutschland übliche allgemeine Umsatzsteuer, kostenmäßig sehr begünstigt waren, gegenüber den einstufigen Unternehmungen und ein Ausgleich in der Konkurrenzposition nur durch die Zusatzsteuer erreicht werden konnte.«[22] Man verbindet aber mit ihr eine sozialpolitische Maßnahme: Schutz zahlreicher selbständiger einstufiger Klein- und Mittelbetriebe dieser Branche.

Nach Reinhardt[22] scheint in Deutschland keine Notwendigkeit zu bestehen, den »umsatzsteuerlichen Ausgleich« bei andern Wirtschaftsgruppen ebenfalls durch Zusatzsteuern herbeizuführen, weil bereits auf freiwilliger Basis durch verbandsmäßige Preisregulierungen und dgl. ein Ausgleich der Belastungen zwischen ein- und mehrstufigen Unternehmungen erreicht wird. Aber in der Textilindustrie läßt sich, wie es scheint, ein Belastungsausgleich nicht durch vertragliche Abmachungen herbeiführen, »weil der Produktionsvorgang in dieser Industrie zu vielgestaltig ist, um im Wege der Regelung von Einzeltatbeständen voll erfaßt zu werden.«[23] Wie aus der Erläuterung des U.St.G. von 1934 durch Dr. M. Velhow hervorgeht, wird die Zusatzsteuer auf zwei Arten erhoben.

1. Als Steuer auf Innenumsätze von Spinnwebereien, in der Weise, daß bestimmte, vom Unternehmer hergestellte Garne bei einer Weiterverarbeitung im gleichen Unternehmen als steuerpflichtige Lieferung gewertet werden. Bemessungsgrundlage ist der Preis, den der Unternehmer »am Ort und zur Zeit des Ueberganges in die Weberei« für gleichartige Fremdlieferungen zu zahlen hätte.
2. Wird eine Zusatzsteuer für Lieferungen im Einzelhandel erhoben und zwar so, daß, wenn ein Unternehmer »Garne, die er selbst gesponnen hat, oder Gewebe, die er selbst gewoben hat oder solche Garne oder Gewebe, die er durch einen andern im Werklohn hat spinnen oder weben lassen« (Ums.St.Durch.Best. § 55) im Einzelhandel verkauft, unterliegen solche Garn- und Gewebe-Lieferungen einer Zusatzsteuer. Als Maßstab gilt der Preis, den der Unternehmer als Händler für die Beschaffung dieser Waren hätte aufwenden müssen.

Der Vollständigkeit halber sei noch erwähnt, daß das deutsche Gesetz für die gleiche Branche zwei weitere Maßnahmen zur Sicherstellung des Belastungsausgleiches als notwendig erachtet. Es sind dies 1. Anrechnungsmöglichkeit der »auf dem gezahlten Veredlungslohn« ruhenden Umsatzsteuer. (Ums.St.Durchf.Best. § 56.) Damit soll der Unternehmer, der seine Textilrohstoffe durch einen andern im Werklohn vorbereiten läßt, dem »Betriebsveredler« gleichgestellt werden. 2. Spricht § 57 Ums. St.Durchf.Best. von einer ermäßigten Steuer für »selbständige Eigen-

[22] vgl. Reinhardt Fritz: Die neuen deutschen Steuergesetze, S. 268.
[23] vgl. Senf: Textilindustrie und Umsatzsteuer D.St.Bl., Jg. 1935, S. 49.

veredler«. Stoffdrucker und Ausrüster-Großhandel können nämlich vom ermäßigten Großhandelssteuersatz von ½% statt 2% Gebrauch machen.

Im Gegensatz zur Innerbesteuerung verdient der sogenannte Eigenverbrauch bei der Abgrenzung der objektiven Steuerpflicht nicht nur bei der Allphasen-, sondern auch bei der Einphasensteuer allgemeine Beachtung. Die Steuerpflicht des Eigenverbrauches, bzw. der Eigenverbrauch als Steuergegenstand, ist in der Gesetzgebung nicht mehr in dem Maße vertreten, wie man es mit Rücksicht auf seine prinzipielle Berechtigung erwarten könnte. Wohl hauptsächlich darum nicht, weil man befürchtet, daß infolge der nicht sehr leichten Erhebung und Kontrolle der Ertrag in einem argen Mißverhältnis zum Aufwand stehen müßte.

Grundsätzlich liegt Eigenverbrauch vor, wenn der Steuerpflichtige seiner Unternehmung Waren bzw. Gegenstände für außerbetriebliche Zwecke entnimmt[24]. Es kann sich also nur um solche »Leistungen« handeln, die einem Fremden gegenüber als Lieferungen, bzw. Werklieferungen zu betrachten sind. Man könnte in gewissem Sinne von fingierten Eigenlieferungen des Unternehmers sprechen. Einschränkend sei erwähnt, daß Gesetze, die den »letzten Umsatz« (Kleinhandel) privilegieren, keine Steuerpflicht des Eigenverbrauches kennen. Wie schon erwähnt, muß sich die Steuerpflicht des Eigenverbrauches praktisch auf Werklieferungen beschränken und kann nicht etwa Werkleistungen, Arbeitsleistungen eines Unternehmers zu Privatzwecken und dgl. einschließen. In den ersten Zeiten nach der »Neuentdeckung« der Umsatzsteuer (nach 1918), als sie noch mehr vom theoretischen Standpunkte betrachtet werden mußte, schenkten die Gesetzgeber dem Eigenverbrauch eingehende Beachtung und versuchten seine lückenlose Erfassung gesetzlich zu gewährleisten. (Vgl. Gesetze: Tschechoslowakei 1919, Ungarn 1920, Oesterreich 1922). Mit der zunehmenden praktischen Steuererfahrung zeigte es sich allenthalben, daß eine konsequente Besteuerung des Eigenverbrauches sozusagen nur vom guten Willen der

[24] vgl. Deutsches Umsatzsteuergesetz v. 1934, § 1, Abs. 2. Steuerpflichtige Umsätze sind: ... der Eigenverbrauch, solcher liegt vor, wenn ein Unternehmer im Inland Gegenstände aus seinem Unternehmen für Zwecke entnimmt, die außerhalb des Unternehmens liegen ... Ferner: Grundsätze einer Großhandelsumsatzsteuer (Schw. Steuerverwaltung 29. IV. 41), Eigenverbrauch liegt vor, wenn der St.Pflichtige seinem Gewerbebetrieb Waren entnimmt, die nicht diesen Gewerbebetrieben dienen ...

Pflichtigen abhängt, und eine materielle Steuerkontrolle auch für die bestorganisierteste Verwaltung sich nur sehr lückenhaft durchführen läßt. Demnach wurde in neueren Gesetzen seine Besteuerung durch eine Anzahl objektiver und subjektiver Befreiungen stark beschränkt. Trotzdem diese immer etwa mit sozialpolitischen Argumenten begründet werden können, ist doch anzunehmen, daß die rein steuertechnischen Bedenken die große Zahl der Befreiungen sicherlich sehr gefördert haben. Eine objektive, buchmäßige Ermittlung der eigen verbrauchten Warenmenge gestaltet sich eben nicht leicht. Dazu müssen, da ja das Entgelt, bzw. der Preis als Wert und Steuermaßstab fehlt, die Waren zuerst irgendwie gewertet werden, sodaß Meinungsverschiedenheiten in bezug auf die Art des Wertes, der als Bemessungsgrundlage zu verwenden ist, auftreten. Je nach der grundsätzlichen Entscheidung sind es dann die Wiederbeschaffungs-, Großhandels-, Detailverkaufspreise usw., nach denen sich die Berechnung der Steuer richtet.

Subjektive Steuerpflicht. Darunter ist, wie eingangs erwähnt, die nähere Bezeichnung des Steuersubjektes zu verstehen. Solche Bestimmungen sind zwar unerläßlich, werden aber in den neuern Gesetzen nicht mehr immer unter dieser Ueberschrift zu suchen sein. Sie sind hauptsächlich darum erforderlich, weil eben der Tatbestand an den die Steuer anknüpft, d. h. die Steuerhandlung, nicht grundsätzlich steuerpflichtig zu sein braucht, sondern auf ganz bestimmte Wirtschaftssubjekte beschränkt sein kann. Es gibt bzw. gab aber auch Gesetze, die in Verkennung des Charakters der Umsatzsteuer (keine Subjekt- sondern eine Objektsteuer) die Steuerpflicht mehr »subjektiv« aufziehen, womit keineswegs gesagt sein soll, daß ein solcher Versuch nicht auch zum Ziele führe. In diesem Zusammenhang interessiert es vielleicht, die diesbezüglichen Formulierungen einiger Gesetzestexte (z. T. aus der »Renaissancezeit« der Steuer) kennen zu lernen.

Luxemburg[25] (1921). *Alle Personen,* die regelmäßig oder gelegentlich Waren umsetzen oder Geschäfte oder Gewerbe betreiben ...

Jugoslawien[25] (1922). *Personen,* die eine selbständige Tätigkeit zur Erzielung von Entgelten ausüben ...

Italien[25] (1923). *Jeder,* der Waren zum Zwecke des Verkaufs kauft oder erzeugt ...

Oesterreich (1932). *Jedermann,* der eine selbständige, auf die Erzielung von Einnahmen gerichtete, gewerbliche oder berufliche Tätigkeit betreibt.

[25] Nach Grabower: Geschichte, S. 204.

Wie wir leicht erkennen, stellen sich für den Gesetzgeber einige grundsätzlich zu entscheidende Fragen. Wie verhält es sich z. B. mit der Steuerpflicht nichtphysischer Personen? In vielen Gesetzen werden sie, was uns ganz selbstverständlich erscheint, steuerrechtlich den physischen gleichgestellt, was auch aus den oben zitierten Gesetzestexten entnommen werden kann: »Jemand«, »Jedermann« usw. ist . . . Dennoch können sozialpolitische Erwägungen zu gewissen Privilegien führen. Denken wir nur etwa an freie Lieferungen der Selbsthilfegenossenschaften an ihre Mitglieder und dgl. (Vgl. im weitern S. 58.)

Viel umstritten war und ist in Ländern, die grundsätzlich auch die »sonstigen Leistungen« (außer Lieferungen) besteuern, die sogen. Steuerpflicht der freien Berufe. Erinnern wir uns daran, daß Löhne und Gehälter nach keinem Gesetz von einer Umsatzsteuer erfaßt werden, obwohl auch sie als Entgelte für Leistungen angesprochen werden müssen, so scheint es »ungerecht«, daß (Personen, die eine selbständige Tätigkeit zur Erzielung von Entgelten ausüben) die »Einkommen der freien Berufe« auch noch durch die Umsatzsteuer direkt belastet werden sollen. Die Steuerkämpfe, die sich zwangsläufig ergeben, sind politische Machtfragen. Da wo der politische Einfluß der Freierwerbenden groß ist, können sie die Besteuerung verhindern und anderorts werden sie steuerpflichtig. Dabei kann ihnen etwa noch der Abzug eines Existenzminimums gestattet sein. Vgl. Deutschland (Ges. v. 1934), § 4 Abs. 13.

Steuerfrei sind:

13. die Umsätze aus der Tätigkeit als Privatgelehrter, Künstler, Schriftsteller, Handlungsagent oder Makler, wenn der Gesamtumsatz nach § 1 Abs. 1 und 2 im Kalenderjahr 6000 R.M. nicht übersteigt.

2. *Die Steuerbefreiungen.*

Die sozialen Mängel jeder Umsatzsteuer, hervorgegangen aus der Ungleichheit der Lastenverteilung, veranlaßt jeden Gesetzgeber, wenigstens die gröbsten Mängel durch Befreiungen zu beseitigen. Allerdings wollen wir uns bewußt bleiben, daß die Mehrphasensteuer aus systematischen Gründen im allgemeinen nur wenig Ausnahmen verträgt. Beim engen Zusammenhang all dieser Fragen verursachen Begünstigungen auf der einen Seite an einem andern Ort »Ungerechtigkeiten« und

Nachteile, die ebenfalls nicht beabsichtigt werden, sodaß unter Umständen eine Ausnahme, indem sie auf bestimmte Nachbargebiete wirkt, immer weitere Ausnahmen nach sich zieht. Eine ständige Verfeinerung dieser Steuer auf dem Befreiungswege bringt eine bis ins letzte Detail gehende Kasuistik mit sich, die für den Steuerpflichtigen gänzlich unverständlich wird. Meiner Ansicht nach muß bei einer Befreiung, entsprechend dem Charakter der Steuer als »Verbrauchsbelastung«, sehr darauf geachtet werden, ob sie sich zugunsten des Steuerzahlers oder des Steuerträgers (Verbraucher) auswirkt. Befreiungen zugunsten bestimmter Zahler lassen sich grundsätzlich als mit den Grundprinzipien jeder Umsatzsteuer in Widerspruch stehend, nicht rechtfertigen, sofern nicht, je nach der Sozialtsruktur eines bestimmten Landes, damit eine sozialpolitische Maßnahme verbunden wird. (Z. B. Schutz bestimmter Gewerbe usw.)

Den besten Einblick in die Mannigfaltigkeit der verschiedenen Regelungen erhält man durch vergleichende Betrachtung der diesbezüglichen Bestimmungen einiger Umsatzsteuergesetze.

Aehnlich wie bei der Bestimmung der Steuerpflicht steht dem Gesetzgeber für die Bezeichnung einer Befreiung in gewissen Rahmen die Möglichkeit zu, dies auf »objektive und subjektive« Art zu versuchen. In der Mehrzahl der Gesetze wird daher gewöhnlich zwischen persönlichen und sachlichen Befreiungen unterschieden. Für unsere vergleichende Untersuchung hat diese Unterscheidung den Nachteil, daß, je nach dem Aufbau und der Terminologie der einzelnen Umsatzsteuersysteme, eine bestimmte Befreiung in einem Gesetz als subjektiv, im andern als objektiv gilt. Aus diesen Gründen verbietet sich eine ähnliche Gliederung und wir klassifizieren im folgenden die Befreiungen nach dem Beweggrund, wie dies Grabower[26] empfiehlt.

a) Die Befreiung öffentlich-rechtlicher Körperschaften.

In der ganzen Umsatzsteuergesetzgebung findet sich nirgends (soweit mir bekannt ist) eine Bestimmung, die die Leistungen (und Lieferungen) öffentlich-rechtlicher Körperschaften der Umsatzsteuer unter-

[26] vgl. Grabower: Geschichte, S. 217.

wirft, sofern diese den »Ausfluß der öffentlichen Gewalt darstellen«. Es sind in der Regel sozialpolitische Argumente, welche zur Begründung angeführt werden können.

Die einheitliche Auffassung in der Bestimmung der Steuerpflicht öffentlich-rechtlicher Körperschaften verschwindet aber, wenn diese eine gewerbliche Tätigkeit ausüben; denn hier herrschen die verschiedensten und gegensätzlichsten Ansichten.

Eine Anzahl von Staaten (Deutschland Ges. v. 1934, Ungarn Ges. v. 1930, Jugoslavien Ges. v. 1922) befreit bzw. befreite in ihren Gesetzen die diesbezüglichen Lieferungen nur in sehr beschränktem Rahmen. In der Hauptsache werden dann etwa die Umsätze bei Post und Telephon, sowie die Lieferung von Gas, Wasser, Wärme, Elektrizität usw. ausgenommen, soweit sie durch staatliche Unternehmungen besorgt werden. Vgl. z. B. Deutschland § 4, Abs. 5 und 7 (Ges. v. 1934).

Von den unter § 1 fallenden Umsätzen sind steuerfrei:

> ... 5. die Lieferung von Wasser, Gas, Elektrizität oder Wärme durch das Reich, die Länder, Gemeindeverbände oder Zweckverbände ...
>
> ... 7. die Umsätze des Reiches im Post- und Fernmeldeverkehr einschließlich des Rundfunks und die auf Gesetz beruhenden Leistungen der Beförderungsunternehmen für diesen Verkehr ...

Eine zweite Gruppe von Gesetzen befreit die öffentlich-rechtlichen Körperschaften grundsätzlich für alle ihre Lieferungen, vgl. Luxemburg[27] (Ges. v. 1923).

Frei sind:

> »Die Umsätze des Staates, der staatlichen Grundkreditanstalten, der Sparkassen, der Gemeinden, der öffentlichen und gemeinnützigen Anstalten, mag es sich bei Staat und Gemeinde um Erfüllung öffentlich-rechtlicher oder um privatwirtschaftliche Tätigkeit handeln.«

Eine diesen Grundzügen entsprechende Regelung findet, bzw. fand sich in den Gesetzen von Rußland, Oesterreich und Polen vor.

Eine 3. Gruppe von Gesetzen befreit nicht nur die Lieferung durch die öffentlichen Körperschaften, sondern auch gleich noch die Lieferungen an solche. Aus dem einleuchtenden Grunde, daß der Staat dadurch nicht wieder denjenigen Teil vom Steueraufkommen an seine

---

[27] nach Grabower: Geschichte, S. 218.

Lieferanten zurückerstatten muß, den er bei seinen Bezügen durch die um den Steuerbetrag erhöhten Preise vergüten würde. Vergleiche z. B. § 4 Abs. 17 des tschechoslowakischen Gesetzes (in der Fassung v. 1930).

Der Umsatzsteuer unterliegen nicht:

> . . . 17. Lieferungen und Leistungen für den Staat oder für solche staatliche Unternehmungen, die nicht zu den nach den Grundsätzen kaufmännischer Gebarung verwalteten Unternehmungen gehören, wenn sie von Unternehmern ausgeführt werden, denen diese Lieferungen oder Leistungen direkt oder durch Vermittlung von Genossenschaften vergeben worden sind, ausgenommen die Fälle, in denen die Steuer pauschaliert ist. Die näheren Bestimmungen dieser Befreiungen werden im Verordnungswege bestimmt.

Bei dieser Gelegenheit sei noch erwähnt, daß über die Steuerpflicht der »staatlichen Lieferungen« auf Grund eines Monopols ein Entscheid getroffen werden muß. Wenn man sie aus prinzipiellen Erwägungen auch befürworten kann, lassen sich die Argumente für eine Befreiung ebenfalls nicht von der Hand weisen, ob z. B. der Staat den fiskalischen Verlust bei einer Befreiung durch eine in seiner Macht liegende Preiserhöhung wettmacht, oder ob der Preis für den Konsumenten via Umsatzsteuer erhöht wird, führt im Endeffekt ziemlich sicher zum gleichen Resultat. Es bleibt aber zu beachten, daß diesfalls bei einem Entscheide außer Kostenerwägungen auch die Kompetenzverteilung und eventuell gesetzliche Vorschriften betreffend Verwendung der verschiedenen Erträge ausschlaggebenden Einfluß ausüben.

Soweit festzustellen war, besitzt lediglich Deutschland die Steuerpflicht auf Monopollieferungen; denn wie aus § 17 der Ums. Durchfs. Best. v. 23. 12. 38 hervorgeht, sind öffentlich-rechtliche Körperschaften nur frei, wenn ihre Lieferung oder Leistung nicht den Ausfluß der öffentlichen Gewalt darstellt.

> »Das Reich, die N.S.D.A.P., die Länder, Gemeinden, Gemeindeverbände, Zweckverbände und andere Körperschaften des öffentlichen Rechtes sind steuerpflichtig, soweit sie gewerblich oder beruflich tätig sind, d. h. auch dann, wenn die Tätigkeit der Körperschaft Gegenstand eines Privatunternehmens sein könnte.«

Alle andern Gesetze verneinen in diesem Falle die Steuerpflicht. Als Beweis diene das Beispiel der Tschechoslowakei (§ 4, Ziff. 5 d. Ges. von 1923 in der Fass. v. 1935), die ausdrücklich erwähnt, daß »Lieferungen von Gegenständen eines Staatsmonopols« frei sind.

b) Befreiungen aus sozialen und wirtschaftlichen Gesichtspunkten.

Die unter dieser Ueberschrift zu behandelnden Steuerbefreiungen bezwecken vor allem die Milderung einer Anzahl asozialer Wirkungen der Umsatzsteuer. Doch handelt es sich nur um die Besprechung einer Auswahl von Maßnahmen.

Zu den aus sozialen und wirtschaftlichen Erwägungen begründeten »Ausnahmen von Steuerpflicht« gehört in erster Linie die »Befreiung ganzer Wirtschaftsstufen«[28]. Wie den Aeußerungen eingangs dieses Kapitels zu entnehmen ist, rechtfertigen sich prinzipiell nur Erleichterungen zugunsten des Steuerträgers, weil ja der Zahler als »provisorische Einzugsstelle« fiskalisch nicht berührt werden soll. Da nun aber die Ausnahme ganzer »Wirtschaftsklassen« von der Steuerpflicht nicht ausschließlich als eine mit sozialpolitischen Argumenten zu begründende Erleichterung für die betreffenden Steuerzahler angesehen werden kann, sondern da solche Befreiungen auch den Verbraucher entlasten, können sich solche Bestimmungen unter Umständen im Interesse der Konsumenten als notwendig erweisen (z. B. die Befreiung der Urproduktion usw.). Dies bedeutet aber nicht, daß sämtliche Argumente für sozialpolitische Befreiungen zugunsten der Steuer*zahler* zum voraus abgelehnt werden müssen. Je nach Konjunktur und Marktlage sind eben u. U. für bestimmte Wirtschaftsgruppen, deren Fortbestand gesichert werden muß, gewisse Privilegien (u. a. auch Steuererleichterungen) notwendig.

Die Befreiung ganzer Wirtschaftsstufen hängt in erster Linie von der »sozialen Grundeinstellung« des Gesetzgebers ab. Damit erklären sich auch die zahlreichen Abweichungen und unterschiedlichen Regelungen einzelner Gesetze, die, man kann wohl behaupten, inbezug auf die weitern, sowohl sozialen als auch fiskalischen Steuerwirkungen von Einfluß sind. Bei diesen sogenannten Wirtschaftsstufen, die steuerfrei erklärt werden, handelt es sich etwa um die Urproduktion, die gewerbliche Produktion, den Kleinhandel etc.

Die Befreiung der Urproduktion ist in einer Reihe von Staaten durchgeführt worden. So sind z. B. in Belgien (wenigstens bis 1940) Umsätze von landwirtschaftlichen Erzeugnissen steuerfrei, wenn der Erzeuger

---

[28] nach Grabower: Geschichte , S. 221.

unmittelbar an den Verbraucher liefert und sie einen bestimmten Preis (Fr. 30.—) nicht überschreiten. Aehnlich verfährt Ungarn, denn der Verkauf des Urproduzenten unterliegt grundsätzlich der Umsatzsteuer nicht. Die Steuerpflicht entsteht aber, wenn der Landwirt seine Produkte gewerbsmäßig auf Märkten oder in Markthallen veräußert, oder wenn er sie durch einen Dritten verkaufen läßt. Man will offenbar den gelegentlichen Handel zwischen Landwirt und Verbraucher freilassen und ihn nur besteuern, wenn er gewerbsmäßigen Charakter annimmt. Ob dadurch der Charakter der Umsatzsteuer als Verbrauchssteuer gewahrt werden kann, bleibt sehr fraglich. In diesem Zusammenhang sei noch gestattet auf Befreiungen eines Gesetzes aufmerksam zu machen, deren Motive eher in der politischen Macht, als in der sozialen Bedrängnis der Privilegierten zu suchen sind. Es betrifft bzw. betraf dies Jugoslavien. Die Landwirtschaft war nämlich nicht nur für den Handel mit ihren Produkten grundsätzlich frei, sondern sogar der Handel mit landwirtschaftlichen Werkzeugen, Geräten und Maschinen durch landwirtschaftliche Genossenschaften wurde privilegiert. Halten wir uns dazu vor Augen, daß Jugoslavien als ausgesprochener Agrarstaat dadurch gegen 80 % der Gesamtproduktion des Landes privilegierte, dann bleibt es ein Leichtes, die katastrophalen Auswirkungen dieser Bestimmungen auf die Höhe des Steuerertrages und die allgemeine Steuermoral überhaupt zu ermessen. Die Frage aber, ob eine so weitgehende Abhängigkeit der Umsatzsteuer von politischen Zwecken von Erfolg begleitet sein kann, bleibe dahingestellt.

Aehnlich wie die Befreiung der Urproduktion ist auch das Kleinhandelsprivileg bei einer Allphasensteuer bzw. der Kampf gegen die Detailumsatzsteuer beim System der Einphasenbesteuerung in der Regel nichts anderes als das Resultat einer unter dem Deckmantel von sozialen und ethischen Erwägungen geführten Interessenpolitik, wobei wenigstens das Kleinhandelsprivileg oft aus Furcht vor einer breiten Opposition erzwungen werden kann. Solchen Begehren gaben die Gesetze einiger Staaten mehr oder weniger dadurch statt, daß sie auf verschiedene Arten den »letzten Umsatz« befreiten. Es waren dies, soweit festgestellt werden konnte, Belgien, Italien, Luxemburg und Kanada[29].

Eine andere Befreiung, die aus Gründen der »sozialen Rücksichtnahme« oft verlangt wird, ist die »Genossenschaftsbefreiung«. Auch

[29] nach Grabower: Geschichte, S. 225.

hier gibt es keine eindeutige gesetzliche Praxis, denn wie bei jedem der erwähnten Privilegien können sich auch hier die Ansichten in guten Treuen diametral gegenüberstehen. Die Befürworter des Privileges weisen darauf hin, daß die Einschaltung der Genossenschaften in das Wirtschaftsleben eine Verlängerung der Handelskette bedeute und demnach die Steuerlast bei einer Allphasensteuer um eine Quote erhöhe. Wenn z. B. eine Genossenschaft Waren verkaufe, welche die Mitglieder (Obst-, Milchverwertungsgenossenschaft) liefern, oder wenn sie gemeinsam einkaufe, um an die Genossenschafter zu verkaufen (Konsumgenossenschaft), dann entstehe ein zusätzlicher Umsatz, der mit Rücksicht auf die soziale Bedeutung der Genossenschaft nicht besteuert werden sollte. Eine solche Argumentation kann leicht entkräftet werden, indem man erwähnt, daß die Großzahl der Genossenschaften, sowohl Konsum-, Einkaufs- als auch Produktiv-Genossenschaften, wenn nicht ausschließlich, so doch zum überwiegenden Teil nur an Stelle von Verkaufs- bzw. Einkaufsorganisationen treten, die sich bisher in den Händen selbständiger, privater Unternehmer befanden. Es ist doch ganz selbstverständlich, daß z. B. die »Einschaltung« einer Konsumgenossenschaft die Handelskette all ihrer Produkte nicht um einen Umsatz vermehrt, sondern den Absatzweg in der Regel verringert, weil sie, dank ihres relativ großen Umsatzes, meistens in der Lage ist, nicht nur die Funktionen des Detailhandels, sondern auch diejenigen des Großhandels (eventuell gar diejenigen der Produktion) in der eigenen Unternehmung zu vereinigen. Damit aber verringert statt vermehrt sich tatsächlich die Zahl der Umsätze resp. die Höhe der steuerlichen Gesamtbelastung all jener Produkte, die auf diesem Wege den Verbraucher erreichen. Es ist daher klar, daß der »volkswirtschaftliche Zweck« der Genossenschaft die Steuerfreiheit nicht rechtfertigt, besonders deshalb, weil dadurch u. a. bestehende Konkurrenzverhältnisse einseitig verschoben würden.

Wenn hier eindeutig eine objektive Stellungnahme als möglich erscheint, so sind doch die gesetzlichen Bestimmungen sehr verschieden. Man geht nicht fehl, wenn man annimmt, auch das sogen. Genossenschaftsprivileg beruhe zum Teil auf machtpolitischen Verumständungen. Die deutschen Gesetze sind so ziemlich die einzigen, die die Steuerpflicht der Genossenschaften konsequent und durchwegs bejahen, trotzdem bei jeder Novelle zwischen 1918 und 1932 immer wieder auf ihre Befreiung hinzielende Anträge gestellt wurden. Eine kleine Konzession findet man lediglich im Gesetz von 1918 (§ 2); darnach waren solche

Umsätze frei, bei denen einem Genossenschaftsmitglied die Rückvergütung in Form von Waren verabreicht wurde. Diese Ausnahme verschwand aber bald wieder, da sie wohl weder stichhaltig begründet, noch zweckmäßig gehandhabt werden konnte. Auch im neuesten Gesetz von 1934 findet man keine Bestimmung mehr, die an ein Genossenschaftsprivileg erinnert.

In ähnlicher Weise kennt das Gesetz der tschechischen Republik von 1923 (in der Fassung von 1935), dessen grundsätzliche Bestimmungen teilweise im Protektorat Geltung besitzen, kein »grundsätzliches« Privileg der Genossenschaften. Als Beweis dienen folgende Aussagen des § 6, der die Steuersubjekte bzw. steuerpflichtigen Unternehmen bezeichnet.

> »Der Umstand, daß ein Verein oder eine gesellschaftliche Unternehmung die Leistungen oder Lieferungen auf Mitglieder beschränkt, hebt deren Unternehmercharakter nicht auf. Gewinnabsicht ist nicht Bedingung.«

Allerdings wurde diese grundsätzliche Stellungnahme durch eine Reihe von Befreiungen, die im Effekt einem »allgemeinen Genossenschaftsprivileg« nahe kommen, durchbrochen. Einmal konnte der Finanzminister unter bestimmten Voraussetzungen die Lieferungen von, bzw. an Genossenschaftsverbände, an bzw. durch die angeschlossenen Genossenschaften von der Steuerpflicht ausnehmen (§ 14, Abs. 14, lit. c). Ebenso war der Einkauf von Maschinen durch Selbsthilfegenossenschaften und die leihweise Ueberlassung der Einrichtungen der Genossenschaften an ihre Mitglieder, »um ihnen bei der Erzeugung behilflich zu sein«, von der Steuer befreit. Ferner war es auf dem Verordnungswege möglich, Genossenschaften zu privilegieren, welche den Bedingungen des nachfolgend zitierten § 4, Abs. 15 genügten.

> »Der Finanzminister kann im Einverständnis mit dem Handelsminister oder mit . . . Lieferungen oder Leistungen befreien, die von Selbsthilfeorganisationen von Unternehmern im Rahmen ihrer Statuten für ihre Mitglieder zu dem Zwecke vorgenommen werden, um diesen den gemeinsamen Einkauf von Roh- und Hilfsstoffen, oder den Verkauf ihrer Rohstoffe und Erzeugnisse zu vermitteln, sofern diese Organisationen bloß gegen Ersatz der Regieauslagen arbeiten.«

Sinngemäß die gleiche Regelung war in Oesterreich üblich. Einen andern Weg beschritt Rußland; denn auf Grund seines 1. Umsatzsteuer-

gesetzes von 1923[30] (ob die diesbezüglichen Bestimmungen noch Geltung besitzen, ist ungewiß) war derjenige Teil der vereinnahmten Entgelte der Konsumgenossenschaften steuerfrei, der aus Einnahmen von Verkäufen an Mitglieder resultierte. Andere Genossenschaften konnten vom vereinnahmten Entgelt denjenigen Teil abziehen, der ihren Mitgliedern für im Auftrag der Genossenschaft geleistete Arbeit anzurechnen war.

Eine weitere Gruppe von Steuerbefreiungen, die sich mit sozialen und wirtschaftlichen Motiven rechtfertigen lassen, kann man unter Maßnahmen zugunsten der Bedürftigkeit zusammenfassen. Es ist auch in diesem Fall die Unterscheidung zwischen objektiven und subjektiven Befreiungen zu treffen, trotzdem, was zugegeben sei, der »Bedürftigkeit« eher durch subjektive Bestimmungen Rechnung getragen werden kann. Zu den diesbezüglichen objektiven Ausnahmen sind etwa die grundsätzlichen Befreiungen bestimmter lebensnotwendiger Bedarfsartikel zu rechnen, z. B. Brot, Milch, Milchprodukte, Kartoffeln, Fleisch usw., wie dies teilweise die Gesetze von Italien, Kanada[31], Luxemburg verlangen bzw. verlangten (vgl. auch Art. 14 Abs. 1 lit. b des B.R. Beschl. betr. Umsatzsteuer; s. S. 157).

Die eigentlichen Maßnahmen zum Schutze der Bedürftigkeit werden aber »subjektiv« aufgezogen und spielen in einer Reihe von Gesetzen eine nicht unbedeutende Rolle. Im ersten deutschen Gesetz von 1919 fand die Befreiung des Steuerpflichtigen statt (§ 3, Abs. 3), wenn die Gesamtheit der Entgelte in einer Steuerperiode 3000 M. und weniger betrug. Außer steuertechnischen Erwägungen, Vereinfachung und Erleichterung der Veranlagungsarbeiten bzw. der Erhebung, haben bei dieser Vorschrift gewiß auch die Anschauungen betr. Schaffung eines Existenzminimums mitgewirkt. Aus systematischen Gründen wurde diese Befreiung bald wieder fallen gelassen. Auch im Gesetz von 1934 finden sich bei der Begrenzung der Steuerpflicht der freien Berufe noch Spuren dieses Gedankens; vgl. den zitierten § 4, Abs. 13, S. 53.

Es bleibe aber nicht unerwähnt, daß alle diese Bestrebungen mit dem Ziele, Befreiung eines bestimmten minimalen, d. h. zur Bestreitung des Lebensunterhaltes des Steuerpflichtigen notwendigen »Einkommens« (die sich bei einer Erfassung der Leistungen der freien Berufe, infolge der

---

[30] nach Grabower: Geschichte, S. 227.
[31] nach Grabower: Geschichte, S. 222.

frappanten technischen Analogie einer solchen Steuer mit der direkten Einkommensbesteuerung aufdrängen) im Grunde der Systematik des Umsatzsteuerrechtes widersprechen, weil halt doch Steuerzahler und Steuerträger nicht identisch sind. Trotzdem verdanken solche Maßnahmen ihre Existenz nicht etwa der Unkenntnis der Steuerwirkungen, sondern finden ihre Begründung in sozialen und staatspolitisch übergeordneten Zwecksetzungen; z. B. versuchte auch das polnische Gesetz[32] den bedürftigen Unternehmer dadurch besser zu stellen, daß seine Lieferungen und Leistungen frei blieben, wenn der jährliche Gesamtumsatz eine bestimmte Summe nicht überstieg. Dadurch »ersparte« sich der Kleinbetrieb beachtliche Produktionskosten, sodaß er seine Konkurrenzposition gegenüber dem Großbetrieb verbessern konnte.

Im Anschluß an die Behandlung des Existenzminimums sei es noch erlaubt, auf ähnliche Bestrebungen, aber statt zugunsten des Steuerzahlers zugunsten des Steuerträgers, im ersten deutschen Gesetz von 1919 aufmerksam zu machen. Der bedürftige Konsument sollte nach diesem Gesetz in der Weise geschützt werden, daß man durch gesetzlichen Anspruch kinderreichen Familien mit geringem Einkommen die teilweise Rückerstattung »bezahlter« (»getragener«) Umsatzsteuer gewährte. Diese Maßnahme hatte nicht lange Bestand und wurde bald wieder aufgehoben, da »es sich um eine starke Belastung der Veranlagungsbehörden ohne entsprechende Vorteile für die Privilegierten handelte.«[33]

Eine weitere Erleichterung zugunsten besonders bedürftiger Steuerpflichtiger bedeutet u. a. auch die Befreiung des Umsatzes der Hausindustrie, wie sie die jugoslavischen und tschechoslowakischen Gesetze gewährten. Die ungefähr ähnlichen Voraussetzungen zur Geltendmachung der Vergünstigung lassen sich dem nachfolgend zitierten Text des tschechischen Gesetzes (1935) entnehmen (§ 4 Abs. 16).

Frei sind:

> Lieferungen und Leistungen von Heimarbeitern, die von ihnen selbst, oder von den mit ihnen im gemeinsamen Haushalte lebenden Mitgliedern ihrer Familie durchgeführt werden und die in der Verarbeitung von Stoffen bestehen, welche sie von Unternehmern erhalten, denen sie das fertige Erzeugnis und die Reste der verarbei-

---

[32] nach Grabower: Geschichte, S. 220.
[33] vgl. Popitz: Kommentar, S. 49.

teten Stoffe abliefern und von denen sie für ihre Arbeit nur den vereinbarten Stücklohn erhalten.

Solche Beispiele könnten beliebig vermehrt werden. Wir wollen nur noch anführen, daß der Grundsatz: Schutz der Bedürftigkeit — z. T. auch bei der Veranlagung des Eigenverbrauches verwirklicht werden kann. Allerdings trifft diese Befreiung nicht in erster Linie den Eigenverbrauch industrieller oder gewerblicher Unternehmungen, sondern privilegiert den Privatkonsum der Landwirte, soweit der Umsatz ihrer Produkte, entsprechend den geltenden Gesetzen steuerpflichtig ist. So bestimmte u. a. Deutschland in seinem Gesetz von 1926, daß der Eigenverbrauch in kleinlandwirtschaftlichen Verhältnissen frei bleibt, soweit »die Wirtschaft durch Arbeiter und Angestellte ..., ohne Hilfe von gegen Entgelt beschäftigten Personen betrieben wird.« Das Gesetz von 1934 hat diese praktisch schwer kontrollierbaren Voraussetzungen fallen gelassen und gewährt die Befreiung durchwegs bis zu einem Maximalwert des Umsatzes, denn es bestimmt:

Befreit ist:

»Der Eigenverbrauch bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben, wenn in diesen nach § 1, Ziff. 1 und 2 die Lieferungen, im letzten vergangenen Kalenderjahr, 10 000 R.M. nicht überstiegen haben.«

Je nach der Wahl des Systems, dem Aufbau und der Terminologie des Gesetzes werden in einer Reihe von Staaten Befreiungsbestimmungen in bezug auf die Steuerpflicht des Lohnes als Leistungsentgelt zur Regelung der Beziehungen zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer notwendig. Da ja die »Leistungsentgelte« im Gegensatz zu den »Lieferungsentgelten« überhaupt nicht oder nur in sehr beschränktem Rahmen steuerpflichtig werden, sind Löhne als »Leistungsentgelt« fast durchwegs ohne weiteres umsatzsteuerfrei. (Ausnahme: Steuerpflicht der freien Berufe). Anders aber, wenn der Lohnanspruch ganz oder teilweise durch »Lieferungen« (Naturalleistungen) beglichen wird; denn es läßt sich ableiten, daß Länder mit einer Allphasensteuer, die weder den Kleinhandel noch die Urproduktion privilegieren, durch Vorschriften die Befreiung der Naturallöhne regeln müssen. Doch ist auch in dieser Angelegenheit die Stellungnahme der Gesetzgeber nicht unbedingt identisch, wie uns die nachfolgend zitierten Gesetzestexte beweisen.

Deutschland (Ges. 1934, § 4 Abs. 12). Befreit ist:

»Die Beherbergung, die Beköstigung und die üblichen Naturalleistungen, die ein Unternehmer den Angestellten und Arbeitern seines Unternehmens als Vergütung für geleistete Dienste, gewährt. Zu den Angestellten und Arbeitern gehören auch die im Unternehmen voll beschäftigten und der Versicherungspflicht unterstellten Familienangehörigen, wenn sie das 16. Lebensjahr überschritten haben.«

Tschechoslowakei (Ges. 1935, § 1 Abs. 2).

»Endlich ist die Steuer auch vom Eigenverbrauch zu entrichten, d. i. dann, wenn Gegenstände aus der eigenen Unternehmung für den Haushalt oder eine sonstige nicht auf den Erwerb gerichtete Verwendung oder *für die Arbeitnehmer des Unternehmers unentgeltlich entnommen werden.* Zum Haushalt werden hierbei auch Dienstpersonen und Gesinde gerechnet. Beim Naturallohn des Gesindes und der Dienstpersonen, dann bei der Lieferung von in der eigenen Unternehmung erzeugten oder zum Verkauf gelangenden Lebensmitteln und andern Verbrauchsgegenständen, die von den Unternehmern auf Grund des Dienst- oder Arbeitsvertrages ihren Arbeitnehmern geliefert werden, setzt das Gesetz stets zunächst eine steuerpflichtige Lieferung aus der eigenen Unternehmung (aus der Erwerbswirtschaft) in den Haushalt des Unternehmers (in die Verbrauchswirtschaft) und dann erst eine weitere Lieferung aus dem Haushalt des Unternehmers an die oben erwähnten, im Dienstverhältnis stehenden Personen, voraus; diese letztere Lieferung unterliegt der Steuer nicht.«

Damit wären die wichtigsten Maßnahmen zur Beseitigung bzw. Milderung schwerwiegender Mängel dieser Steuer auf dem Befreiungswege besprochen. Der Vollständigkeit halber seien aber noch weitere zwei Ausnahmen genannt, die, obwohl sie zwar sozial und wirtschaftlich nicht unbedeutend erscheinen, »strukturell« unwesentlich sind. Es handelt sich um die Befreiung der Kapitalumsätze und die Befreiung der »Entgelte aus Vermietung und Verpachtung«. Im ersten Falle sind es durchwegs Umsätze von Geld (event. Gold), Münzersatzmitteln, Wechseln, Devisen, Checks, Aktien usw., die von der Steuerpflicht ausgenommen werden. Vergleiche z. B. § 4 Abs. 8 des deutschen Gesetzes (1934).

Steuerfrei sind:

»Die Kreditgewährung (bloß Kapitalkredit, nicht aber Warenkredit), die Umsätze von Geldforderungen (z. B. von Wechseln und Checken), von Wertpapieren, Anteilen an Gesellschaften und

sonstigen Vereinigungen, Banknoten, Papiergeld, Geldsorten und von inländischen amtlichen Wertzeichen.«

Die gleiche Absicht läßt sich bis zu einem gewissen Grade auch »subjektiv« verwirklichen, wie dies z. B. Frankreich (in einem ältern Gesetz) versuchte, indem es die vereidigten Makler, Bankiers usw. für ihre »Lieferungen« befreite, »falls dafür gesetzlich oder behördlich festgesetzte Gebühren erhoben wurden«. Die Befreiung von Verpachtung und Vermietung dagegen, wie sie das deutsche Gesetz in § 4, Abs. 10 ausspricht,

Steuerfrei sind:

»die Verpachtung und Vermietung von Grundstücken, von Berechtigungen, auf welche die Vorschriften des bürgerlichen Rechtes über Grundstücke Anwendung finden, und von staatlichen Hoheitsrechten, die sich auf die Nutzung von Grund und Boden beziehen. Die Beherbergung in Gaststätten ist steuerpflichtig«,

braucht nicht ausdrücklich im Gesetz zu stehen; denn, wenn die Steuerpflicht auf den Umsatz mit beweglichen Sachen beschränkt ist, fallen größtenteils auch Vermietung und Verpachtung als Steuergegenstände außer Betracht.

Die Aufzählung der aus sozialen und wirtschaftlichen Motiven entspringenden Befreiungen ist damit aber keineswegs erschöpft. Doch dürften diese Beispiele genügen, um die Vielheit und Verschiedenheit der betr. Maßnahmen eindeutig aufzuzeigen.

c) Befreiungen aus kulturellen und charitativen Gründen.

Die durch kulturelle Motive begründeten Ausnahmen von der Steuerpflicht beziehen sich auf Lieferungen bzw. Leistungen im Gebiete von Kunst, Wissenschaft, Erziehungswesen usw. In allen Gesetzen weisen die unter dem allgemeinen Grundsatz — Förderung von Kunst und Wissenschaft — gewährten Privilegien, bezüglich des Umfanges auf eine sehr großzügige Regelung hin. So waren z. B. nach dem deutschen Gesetz von 1932 § 3, Anstalten und Unternehmungen steuerfrei, die »Religion, Erziehung, Volks- und Berufsbildung, Denkmals- und Hei-

matpflege, öffentliche Gesundheitspflege, Jugendpflege und körperliche Ertüchtigung des Volkes durch Leibesübungen betreffen.«

Diese Ausnahmen sind allerdings in das neue Gesetz von 1934 nicht mehr übernommen worden, »weil sie mit dem Wesen der Umsatzsteuer als eine allgemeine Verbrauchssteuer nicht zu vereinbaren sind und weil sie außerdem zu einer außergewöhnlichen Verwaltungsbelastung geführt haben.«[34] Es bleibt lediglich noch das Privileg (§ 4, Ziff. 13, siehe Seite 53) der Künstler und Dozenten für wissenschaftliche Vorträge.

In der Tschechoslowakei dagegen war eine Befreiung (§ 4 Ziff. 12) »ausschließlich und direkt« wohltätiger und kultureller Lieferungen bzw. Leistungen nur auf »besonderes Ansuchen hin« durch den Finanzminister möglich. Uns interessieren vielleicht in diesem Zusammenhang die im nachfolgend zitierten Text der Durchführungsverordnung (von 1935; Art. 12) enthaltenen Bedingungen dieses Privileges.

> Unter ausschließlich und direkt wohltätigen Lieferungen oder Leistungen sind Lieferungen zu verstehen, die ausschließlich und direkt auf die Milderung der Not oder Armut oder auf die Ausübung der Nächstenliebe, ohne Anspruch auf volle Entschädigung gerichtet sind. Nicht wohltätig sind Lieferungen und Leistungen, die an und für sich keine wohltätigen Werke sind, selbst wenn ihr Erträgnis wohltätigen Zwecken dient (z. B. die Veranstaltung einer Unterhaltung zu Gunsten einer wohltätigen Institution). Unter ausschließlich und direkt kulturellen Lieferungen oder Leistungen sind Lieferungen und Leistungen zu verstehen, die ausschließlich auf die Hebung der allgemeinen Bildung oder auf die wissenschaftliche oder künstlerische Erziehung gerichtet sind und entweder überhaupt keinen erwerbsmäßigen Charakter haben oder ohne Anspruch auf volle Entschädigung erfolgen.

Jugoslavien befreite u. a. die Verpflegung von Schülern in Lehranstalten, ferner Maler, Schnitzkünstler, Komponisten und Schriftsteller »soweit sie ihre künstlerischen oder wissenschaftlichen Schöpfungen umsetzen« usw.

Im Gegensatz zu den nicht einhelligen Ansichten der Gesetzgeber in bezug auf die Steuerpflicht »kultureller Lieferungen und Leistungen«, lauten die Vorschriften zugunsten des Krankenwesens ziemlich übereinstimmend. Die diesbezüglichen Befreiungen betreffen allg. ärztliche

---

[34] vgl. Hefner: Gemeinnützige und wohltätige Unternehmen und nicht öffentliche Schulanstalten im Ust.Ges. 1934, D.St.Bl. 1935, S. 231.

und ähnliche Hilfeleistungen, soweit die Entgelte für sie von öffentlichen oder privaten Krankenkassen zu zahlen sind. Sonstige Leistungen der Aerzte können aber steuerpflichtig sein, wenn, wie z. B. in Deutschland, die Steuerpflicht der Leistungen für die freien Berufe grundsätzlich bejaht wird.

d) Befreiungen aus steuertechnischen Gründen.

Diese Gruppe von Steuererlassen umfaßt nicht etwa, wie aus der Ueberschrift unter Umständen geschlossen werden kann, die Befreiung solcher Steuergegenstände, 1. deren befriedigende Erfassung praktisch durch Schwierigkeiten aller Art verunmöglicht wird oder 2. deren relativ geringer Ertrag einen entsprechend kostspieligen Aufwand für Erhebung und Kontrolle nicht lohnt und daher ein Verzicht auf die Erhebung nahe liegen würde. Vielmehr handelt es sich um jene Vorschriften, die bestimmte Lieferungen oder Leistungen von der Umsatzsteuerpflicht ausnehmen, weil diese schon einer Spezialsteuer unterliegen. Der Gedanke, daß ein Umsatz nicht der Umsatzsteuer unterworfen sein soll, weil diese spezifische Leistung oder Lieferung schon von irgend einer Verbrauchsabgabe belastet wird, findet nicht durchwegs Zustimmung. Gelegentlich aber werden mit ähnlichen Argumenten (wie uns einige Beispiele beweisen), gewisse Befreiungen gerechtfertigt. In Ungarn sind es z. B. die Tantièmen, die von der Umsatzbesteuerung ausgenommen sind; Jugoslavien befreite »die Veröffentlichung, Ankündigung und Leistung von Konzerten, Vorstellungen . . ., welche in irgend einer Norm abgabepflichtig sind«, d. h. also die schon einer Vergnügungssteuer oder Plakatsteuer unterliegen. Deutschland läßt nach § 4 Abs. 9, die Umsätze, die unter das Grunderwerbssteuergesetz, das Beförderungssteuergesetz, das Renn-, Wett- und Lotteriegesetz, das Versicherungssteuergesetz (darunter fällt die entgeltliche Uebernahme eines Risikos durch den Versicherer), das Kapitalverkehrssteuergesetz I. Teil (Besteuerung der Vergütungen von Körperschaften an Mitglieder der Aufsichts- und Verwaltungsräte und dgl.) fallen, frei. Die Tschechoslowakei privilegierte nach § 4 Ziff. 8 die Leistungen, die auf Grund von Versicherungsverträgen getätigt werden müssen, falls sie bestehenden Gebühren unterworfen sind; ebenso sind frei (nach § 4 Ziff. 20): Lieferungen und Leistungen bei Fusionen, Vereinigungen,

Umgestaltungen der Rechtsform gewisser Unternehmungen, denen kraft Gesetz die Gebührenfreiheit zukommt.

3. *Die Steuerbemessungsgrundlagen.*

a) Der Steuermaßstab.

Zur Beurteilung der Gesamtwirkungen der Umsatzsteuer ist es nicht nebensächlich, auch ihre Bemessungsgrundlagen einer vergleichenden Betrachtung zu unterziehen; denn auch sie sind neben den andern variablen Faktoren (wie Steuersystem, Steuerpflicht, Steuerbefreiungen) keine absolute, konstante Größe. Mit andern Worten: auch die Bezeichnung respektive Bestimmung des Steuermaßstabes und des Steuersatzes haben Einfluß auf die Gestaltung, sowohl der fiskalischen als auch der sozialen und wirtschaftlichen Steuerwirkungen. Man neigt vielleicht eher dazu, bloß den augenfälligen Differenzen der Steuersätze diese Folgen zuzugestehen, doch die gesetzliche Begrenzung des Steuermaßstabes beeinflußt das Gesamtergebnis ebenso sehr. Die Grundlagen der Steuerberechnung sind:

1. das vereinnahmte Entgelt für Leistungen oder Lieferungen.
2. die Erwerbskosten bei der Einfuhr und
3. der »Wert« bei Eigenverbrauch, Tausch und Einfuhr, falls die Gestehungskosten unbekannt sind.

Es sei aber gleich nachgetragen, daß beim Eigenverbrauch an Stelle des »Wertes« eventuell auch der Großhandelspreis als Bemessungsgrundlage dienen kann.

Als wichtigste Berechnungsgrundlage gilt in allen Gesetzen das »vereinnahmte Entgelt«. — Doch ist die gesetzliche Definition dieses Begriffes keineswegs einheitlich. In allgemeinem Sinne ist diesfalls Entgelt etwa gleichzusetzen mit Roheinnahmen, die dem Steuerpflichtigen auf Grund seiner Leistungen bzw. seiner Lieferungen erwachsen.

> »Entgelt ist alles, was der Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung aufwenden muß, um die Lieferung oder sonstige Leistung zu erhalten.« (§ 39 der deutschen Ums.St.Durchf.Best. von 1938.)

oder: (nach dem Bundesratsbeschluß vom 29. 7. 41 Art. 22)

> »Zum Entgelt gehört alles, was der Lieferer oder an seiner Stelle ein Dritter als Gegenleistung für die Waren erhält . . .«

Damit kann aber nicht jede Roheinnahme des Steuerpflichtigen zur Festsetzung der Steuerschuld herangezogen werden; denn nur was der Unternehmer als Gegenleistung erhält, ist steuerrechtlich Entgelt. Jeder andere dem Unternehmer zukommende Wert, der nicht in Beziehung zu einer steuerpflichtigen Lieferung bzw. Leistung zu setzen ist, scheidet als »Entgelt« aus. Steuerpflichtig ist nämlich nicht das Entgelt, respektive Steuergegenstand ist nicht das Entgelt, sondern die Lieferung oder Leistung und »das Entgelt ist die als bloße Bemessungsgrundlage dienende Gegenleistung«.[35]

Bei einer Einphasensteuer ist es demnach ganz selbstverständlich, daß im einzelnen zwischen steuerpflichtigen und steuerfreien Lieferungen bzw. Entgelten unterschieden wird. Anders aber liegen die Verhältnisse bei einer Allphasensteuer; denn bei einer allgemeinen Steuerpflicht aller Lieferungen (inklusive Leistungen) darf die grundsätzliche Identität zwischen Summe aller Einnahmen der steuerpflichtigen Unternehmung und vereinnahmtem Entgelt voraus gesetzt werden. Enthalten aber die Gesamteinnahmen einer Unternehmung einzelne Posten, die nicht auf Grund eigener Lieferung bzw. Leistung eingegangen sind, dann muß das steuerbare Entgelt nachträglich entsprechend gemindert werden können. Es handelt sich hierbei um die sogen. »durchlaufenden Posten«, die als solche nicht steuerpflichtig sind, deren Abgrenzung in der Praxis aber einige Schwierigkeiten bereitet. Allgemein versteht man etwa darunter die Beträge, die lediglich durch die Bücher der Unternehmung gehen, in der Weise, daß Kassaeingang und Kassaausgang einander aufheben. Für den Unternehmer bedeuten sie nicht Einnahmen als Entgelt eigener Lieferungen (Leistungen) und Ausgaben zur Deckung erworbener Lieferungen (Leistungen); er leitet vielmehr nur weiter, was er von einem Dritten für einen Auftraggeber, oder umgekehrt von einem Auftraggeber für einen Dritten empfängt. Steuerrechtliche Entgelte dagegen sind event., je nach den entsprechenden Bestimmungen, die »Entgelte«, die für solche Geschäftsbesorgungen vereinnahmt werden.

Leider aber reicht die begriffliche Abgrenzung nicht aus, um praktisch eine Unterscheidung zwischen Entgelt und durchlaufenden Posten zu ermöglichen, da im Einzelfall schwierige Untersuchungen über den Lieferungs- bzw. Leistungsaustausch vorzunehmen sind. Es erweist sich

---

[35] vgl. Niemann: Das umsatzsteuerliche Entgelt D.St.Bl. 1935, S. 93.

deshalb eine eingehende gesetzliche Umschreibung der durchlaufenden Posten als unerläßlich; vgl. z. B. Deutschland § 5 Abs. 3.

> »Zum Entgelt gehören nicht, die Beträge, die der Unternehmer im Namen und für fremde Rechnung eines andern vereinnahmt und verausgabt.«

Es wird in diesem Gesetz ausdrücklich Handel in fremdem Namen als wesentliches Merkmal verlangt. Die deutschen Steuerbehörden anerkennen denn auch nur demjenigen Unternehmer durchlaufende Posten zu, der selber keinen Rechtsanspruch auf Zahlung oder keine eigene Zahlungsverpflichtung hat. Daher kann bei Kommissionsgeschäften der Kommissionär in der Regel keine durchlaufenden Posten geltend machen.

Aus der Tatsache, daß die Umsatzsteuer als allg. Verbrauchssteuer keine Rücksicht auf den privatwirtschaftlichen Erfolg eines Umsatzes nimmt, da die Steuerpflicht auf dem rein formellen Merkmal des Leistungs- oder Lieferungsaustausches aufgebaut ist, ergibt sich die zwingende Schlußfolgerung: grundsätzlich sind keine Abzüge von den auf Grund steuerpflichtiger Umsätze, vereinnahmten Entgelten, etwa für allg. Unkosten, Miete, Steuern, Gehälter oder für die Spezialunkosten jedes einzelnen Umsatzgeschäftes, zu gestatten. Ausnahmen von diesem Grundsatze finden sich aber in verschiedenen Gesetzen und beziehen sich ziemlich ausnahmslos auf Abzüge für Transport-, Versicherungs- und Verpackungskosten. Zur Illustration diene der Text des tschechoslowakischen Gesetzes (1935; § 9 Abs. 2 und 3):

> »Aus der Besteuerungsgrundlage können die Versendungs- und Versicherungskosten ausgeschieden werden, die der Lieferer oder derjenige, der die Lieferung ausführt nachweislich dritten Personen für den Empfänger der Lieferung oder Leistung zahlt und die ihm der Lieferer oder derjenige, der die Leistung ausführt, von dem Entgelt in Abrechnung bringt. Spediteure und Lagerhausbesitzer können von dem Entgelt für ihre Leistung die Zollgebühren, Steuern und Abgaben, die sie dem Staate bei der Zollabfertigung gezahlt haben, in Abzug bringen, wenn sie sie dem Kommittenten gesondert in Rechnung stellen.
>
> Die Kosten der Umhüllung können nur dann ausgeschieden werden, wenn die Umhüllung nachweislich unentgeltlich geliehen wird, oder wenn der Lieferer die Umhüllung gegen einen bereits im voraus vereinbarten Preis zurücknimmt und sich das Entgelt um den Preis der Umhüllung vermindert; andernfalls bilden sie einen Bestandteil des Entgeltes.«

In ähnlicher Weise geht auch Deutschland vor, das nach § 4 Abs. 4 den »Kosten der Warenumschließung« auch nur dann den Charakter »abzugfähiger Posten« zuspricht, wenn die Verpackung vom Lieferanten zurückgenommen wird und sich das Entgelt um den auf sie entfallenden Teil mindert (vgl. dazu auch Art. 22 Abs. 2 des B.R.Beschl. vom 29. 7. 41 S. 158).

Im Zusammenhang mit der Besprechung der vom Entgelt abzugsfähigen Posten rechtfertigt es sich, die Bestimmungen über »die Umsatzsteuer als Teil des Entgeltes« zu erwähnen. Aus verschiedenen Gründen ist es nämlich nicht ganz unwesentlich, ob der Gesetzgeber den Steuerbetrag als im Steuermaßstab enthalten bzw. nicht enthalten betrachtet. Eine Entscheidung in dieser Frage aber ist weitgehend nur die Folge aus der grundsätzlichen Stellungnahme des Gesetzgebers bezügl. der »Art der Steuerüberwälzung«. Der Entscheid über »offene« oder »verdeckte« Ueberwälzung setzt zwangsläufig die Erlaubnis bzw. das Verbot der »gesonderten Inrechnungstellung« des Steuerbetrages voraus. Die Forderung, die Umsatzsteuer als Teil des Entgeltes zu betrachten, findet nicht unbeschränkte Zustimmung. Vor allem sind es nur die deutschen Gesetze, die konsequent und durchwegs die verdeckte Abwälzung verlangen, vgl. § 10 (des Ges. von 1934).

> »Der Steuerschuldner ist im Fallé des § 1 Abs. 1 (betr. Lieferungen und Leistungen im Inland gegen Entgelt) nicht berechtigt, die Steuer neben dem Entgelt ganz oder teilweise gesondert anzufordern oder das Entgelt, das er für den an ihn bewirkten Umsatz zu entrichten hat, um die von ihm geschuldete Steuer zu kürzen. Er kann jedoch die Steuer gesondert anfordern, wenn als Entgelt gesetzlich bemessene Gebühren angesetzt werden.
>
> Ein Rechtsgeschäft, in dem eine entgegenstehende Vereinbarung enthalten ist, ist soweit nichtig.«

Die offene Ueberwälzung ist also nach diesem Gesetz nicht ausdrücklich verboten, aber durch die Nichtigkeitserklärung diesbezüglicher Vereinbarungen rechtlich unwirksam gemacht, sodaß sie höchstens als ungeschützter Ausnahmefall bestehen kann. Klar ersichtlich ist auch die Rechtsunwirksamkeit der Rückwälzung. Der Steuerschuldner ist nämlich nicht berechtigt, das Entgelt, das er für den an ihn bewirkten Umsatz zu entrichten hat, um die von ihm geschuldete Steuer zu kürzen. Es bleibt demnach nichts anderes als die »verdeckte Ueberwälzung« übrig. Tatsächlich ist aber das Gesetz, trotzdem es sie selber nicht ausdrücklich erwähnt, stillschweigend auf diesem Grundsatz auf-

gebaut.[36] Der Zweck dieser Maßnahme besteht darin, die Steuer, indem man sie mit den Preisen vermischt, »unsichtbar« zu erheben. Diese Absicht ist nicht neu und es läßt sich als Beweis ein viel besprochenes historisches Beispiel anführen: Nero unternahm im Jahre 57 den Versuch, dem Volk glaubhaft zu machen, die sogen. Sklavenumsatzsteuer sei aufgehoben, nämlich dadurch, daß er bestimmte, sie sei nicht wie bisher vom Käufer, sondern vom Verkäufer zu erheben. Da aber nun der gesellschaftlich mißachtete, asiatische Sklavenhändler die Steuer zu »zahlen« hatte, glaubte man allgemein, sie sei für den römischen Bürger (als Käufer) abgeschafft. (Vgl. a.a.O. S. 179.)

Betrachtet man die Umsatzsteuer aber als Teil des Entgeltes, dann wird sie auch von diesem »Teil des Entgeltes« bezahlt. Das »steuerbare Entgelt« einer Lieferung enthält demnach neben der Vergütung der eigentlichen Produktionskosten auch die Steuerkosten und die Summe gilt als Bemessungsgrundlage für die Berechnung des Steuerbetrages. Der Unternehmer zahlt also Umsatzsteuer von der Umsatzsteuer und ist gezwungen, zwecks voller Ueberwälzung, einen höhern Prozentsatz dem Entgelt (exkl. Steuer) zuzuschlagen als der von Hundert zu berechnende offizielle Steuersatz ausmacht. So findet man in den Durchf.Best. z. Ums.St.Ges. Deutschlands von 1926 folgende Formel zur Berechnung des richtigen Zuschlages zum Entgelt:

$$Z = \frac{100 \cdot p}{100 - p}$$

Z = Zuschlag

p = Steuersatz (v. 100)

Der Unternehmer muß z. B. bei einem Satz von 2 %

$Z = \frac{100 \cdot 2}{100 - 2} = \frac{200}{98} = 2{,}04\ \%$ zuschlagen, um die Steuerlast zu überwälzen.

Dieser Standpunkt aller deutschen Umsatzsteuergesetze, in bezug auf die Art der Ueberwälzung, fand und findet auch heute im Auslande keine Anhänger. Oesterreich z. B. (Ges. von 1932) berechtigte den Steuerpflichtigen, dem Partner die Steuer offen, d. h. gesondert neben dem Preis in Rechnung zu stellen und verpflichtete ihn dazu, wenn der Partner es verlangte. Allerdings mußte die Steuer von dem um den Steuerbetrag erhöhten Preis berechnet werden. Damit brachte die getrennte Inrechnungstellung nicht den Vorteil, keine Umsatzsteuer vom

---

[36] vgl. Bärwinkel: Abwälzung und Rückwälzung der Umsatzsteuer, D.St.Bl. 1935, S. 865.

Steuerbetrag selber zahlen zu müssen, d. h. auch in Oesterreich war die Steuer trotz offener Ueberwälzung de facto ein Teil des Entgeltes. Die Tschechoslowakei dagegen vertrat grundsätzlich die gegenteilige Auffassung; denn sie bestimmt in § 9 (1935) u. a.

> . . . Die Steuer wird vom Entgelt für die steuerpflichtige Leistung bemessen. Entgelt ist alles, was der Erwerber zur Erlangung des gelieferten Gegenstandes oder der Leistung aufwenden mußte, *mit Ausnahme der Steuer, die nach diesem Gesetz von dieser Lieferung oder Leistung zu entrichten ist.*

Dazu vergleiche man die Bestimmungen betreffend die Ueberwälzung in § 12 des gleichen Gesetzes:

> Der Unternehmer kann demjenigen, der Anspruch auf die, der Steuer unterworfene Lieferung oder Leistung hat, die Steuer gesondert in Rechnung stellen und ist hierzu verpflichtet, wenn es der Empfänger verlangt. Der Empfänger der Lieferung (Leistung) ist berechtigt anzunehmen, daß in dem einheitlich bestimmten Entgelte die Steuer schon inbegriffen ist, sofern die Vereinbarung nichts anderes bestimmt. . . . Bei Lieferungen von Nichtunternehmern an Nichtunternehmer ist der Steuerpflichtige verpflichtet, die Steuer gesondert in Rechnung zu stellen . . .

Es sei noch ausdrücklich auf das Beispiel Kanadas[37] verwiesen, das in seinem ersten Gesetz (1923) ausdrücklich auch die offene Ueberwälzung verlangte und dazu aber konsequenterweise die Berücksichtigung der Steuer als Unkostenfaktor bei der Kalkulation der Selbstkosten verbot.

Jeder Diskussion über die Art der Ueberwälzung entheben sich jene Staaten, die die Steuer in Form eines Quittungsstempels einbringen.

Neben dem Entgelt als Bemessungsgrundlage für inländische Umsätze müssen bei der Einfuhr die sogen. Erwerbskosten berücksichtigt werden. Dabei bleibe nicht unbeachtet, daß in diesem Fall nicht der Verkäufer, sondern der Käufer Steuersubjekt wird, da ja das vereinnahmte Entgelt des ausländischen Verkäufers nicht erfaßt werden kann. Die Erwerbskosten entsprechen demnach dem für die Einfuhrlieferung verausgabten Entgelt des Steuerpflichtigen. Allerdings ist es nicht immer leicht den Erwerbspreis einwandfrei festzustellen. Trotzdem man den Empfänger von Einfuhrlieferungen zur Deklaration des Gegenwertes verpflichtet, muß sich die Zollbehörde unter Umständen eine eigene Bewertung vorbehalten; vgl. z. B. § 9 des tschechoslowakischen Gesetzes.

[37] nach Grabower: Geschichte, S. 241.

> ... Wenn bei der Einfuhr das Entgelt oder der Wert des eingeführten Gegenstandes nicht angegeben oder zwar angegeben wurde, dem Zollamt jedoch wesentlich unangemessen erscheint, ist für die Bemessung der Steuer der *gemeine Wert* maßgebend ...

Im Gegensatz zur bisherigen Praxis der Umsatzsteuergesetzgebung betrachtet das deutsche Gesetz (1934) die Einfuhr nicht als »Gegenstand der Umsatzbesteuerung«, sondern sie wird einer »Umsatzausgleichssteuer« unterworfen, die einen Ausgleich für die Vorbelastung inländischer Artikel gegenüber den Einfuhrprodukten erreichen soll. Die Umsatzausgleichssteuer aber bedeutet nichts anderes als eine umfassende Einfuhrsteuer. Steuermaßstab ist nach dem erwähnten Gesetz der Erwerbspreis, d. i. das vom Steuerschuldner dem Lieferer geschuldete Entgelt. Der »Wert« wird auch nur hilfsweise, wenn der Erwerbspreis nicht sicher festgestellt werden kann, verwendet. Doch ist die Zollbehörde zwecks Erleichterung der Abfertigung befugt, besonders häufige Einfuhrwaren nach bekannten Durchschnittswerten zu veranlagen.

Man vergleiche auch (a.a.O. S. 158) diesbezüglich die einzigartigen Bestimmungen des B.R.Beschl. Art. 44—53. Außer bei der Einfuhr muß der »Wert« als Bemessungsgrundlage noch beim Eigenverbrauch und beim Tausch verwendet werden. Bezüglich der Bewertung des Eigenverbrauches heißt es u. a. im deutschen Gesetz (§ 5 Abs. 1):

> »Im Falle des § 1 Abs. 2 (Eigenverbrauch) tritt an Stelle des vereinnahmten Entgeltes der Preis, der an Ort und Stelle und zur Zeit der Entnahme für Gegenstände der gleichen oder ähnlicher Art von Wiederverkäufern gezahlt zu werden pflegt ...«

Mit andern Worten: Der Großhandelspreis oder Herstellerpreis dient in diesem Fall als Berechnungsbasis. Den gleichen Standpunkt vertritt auch der Bundesratsbeschluß (vgl. Art. 20, Abs. 1 lit. b, S. 158). Anders die Tschechoslowakei; denn sie berechnete die Steuerschuld bei Eigenverbrauch, Innenbesteuerung konzentrierter Betriebe und unter Umständen, wie wir gesehen haben, auch bei der Einfuhr nach dem »gemeinen Wert«,[38] falls das Entgelt der Berechnung nicht zu Grunde gelegt werden konnte.

In gleicher Richtung tendierende, aber in diesem Zusammenhang eher nebensächliche Bewertungsdifferenzen finden sich noch eine ganze Reihe vor. Denken wir nur an jene Fälle, wo das Entgelt nicht in einer

[38] Art. 14 des Verordnungsgstextes (1935) sagt dazu aus: »Unter gemeinem Wert ist der Preis zu verstehen, der zur Zeit der Ausführung der Lieferung oder Leistung

Geldzahlung, sondern z. B. in einer an Zahlungsstatt hingegebenen Ware (Tausch) besteht und der »Wert« jeder der beiden Lieferungen als Entgelt für die andere gilt. Oder besteht der Gegenwert einer Lieferung in einem andern, nicht in einem Geldbetrag ausgedrückten Entgelt, etwa in einem an Zahlungsstatt genommenen Wertpapier, dann muß auch dieses zuerst wieder nach bestimmten Grundsätzen bewertet werden usw.

b) Der Steuersatz.

Der letzte noch zu besprechende variable Faktor, dessen jeweilige Gestaltung bedeutenden Einfluß auf die Höhe des Ertrages und die Intensität aller andern Steuerwirkungen ausübt, betrifft den Steuersatz. Wenn auch feststeht, daß aus den Aenderungen im Steuersatz (sonst gleiche Verhältnisse vorausgesetzt), die mutmaßliche Gestaltung des Ertrages der betreffenden Umsatzsteuer oder die Abweichungen in der relativen Belastung des Verbrauchers vorauszusagen sind, wäre es doch verfehlt, allein aus der Kenntnis der Sätze diesbezüglich retrospektiv internationale Vergleiche anzustellen. In diesem Sinne sind also die folgenden Angaben sehr vorsichtig zu verwenden; denn ganz abgesehen von allen Differenzen, resultierend aus ungleichen Befreiungen und unterschiedlicher Besitmmung der Steuerpflicht, besteht nicht einmal zwischen Steuersatz und prozentualer Gesamtbelastung der besteuerten Waren Identität. (Ausnahmen: Detailhandels- und Siemens'sche Umsatzsteuer.) Beträgt doch bei einer Allphasensteuer die Gesamtbelastung durchschnittlich das 2,5 bis 3,5 fache des Steuersatzes[39]. Sogar bei einer Einphasensteuer bezieht sich der Satz nur selten auf den Detailpreis. Erkenntnisse aus einer vergleichenden Betrachtung der Steuersätze sind oft auch sehr unzuverlässig, weil die häufige und unmittelbare Anpassung des Steuerfußes an den Finanzbedarf in den verschiedenen Staaten dem Außenstehenden nicht immer rasch genug bekannt wird. Daß aber der Steuersatz häufig wechselt, beweisen z. B. seine Aenderungen in Deutschland. 1917 erhob es einen »Warenumsatz-

---

oder zur Zeit der Zollabfertigung üblicherweise für Gegenstände oder Leistungen gleicher oder ähnlicher Art im Orte des Lieferers oder desjenigen der die Leistung ausführt oder im Orte der Zollabfertigung gezahlt wird, und zwar bei Lieferungen im großen der Großhandelspreis, bei Lieferungen im kleinen der Detailpreis.«

[39] Nach den Berechnungen von F. Terhalle in: Finanzwissenschaft 1930, S. 440.

stempel« von 0,1 %. Seit 1918 wird eine Allphasensteuer erhoben, die zu folgenden Ansätzen zu entrichten war:

[40] 1918	: 0,5 %		1926	: 1 %	(1. 1.—31. 3.)
1919	: 1 %			0,75 %	(1. 4.—31. 12.)
1920/21	: 1,5 %		1927/29	: 0,75 %	
1922/23	: 2 %		1930	: 0,75 %	(1. 1.—31. 3.)
1924	: 2,5 %	(1. 1.—30. 9.)		0,85 %	(1. 4.—31. 12.)
	2 %	(1. 10.—31. 12.)		0,85 %	
1925	: 1,5 %	(1. 1.—30. 9.)	1932/33	: 2 %	
	1 %	(1. 10.—31. 12.)			

Seit 1934 gelten nun die Ansätze, wie sie aus § 7 des Gesetzes ersichtlich sind (seit Kriegsbeginn wurde nur die Luxusbesteuerung ausgebaut, es fanden keine Erhöhungen des Steuerfußes statt).

> Die Steuer beträgt für jeden steuerpflichtigen Umsatz 2 % des Entgeltes . . .
>
> Die Steuer ermäßigt sich auf 1 % für Lieferungen und Eigenverbrauch
>
> 1. von Gegenständen, die innerhalb eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes im Inland erzeugt werden, soweit der Erzeuger die Gegenstände selbst liefert und für Lieferungen und Eigenverbrauch,
>
> 2. von Getreide, von Mehl, Schrot oder Kleie aus Getreide und von daraus hergestellten Backwaren.
>
> Die Steuer ermäßigt sich auf 0,5 % für Lieferungen im Großhandel, soweit der Unternehmer die Gegenstände erworben, sie weder bearbeitet noch verarbeitet, und die Voraussetzungen für die Steuerermäßigung buchmäßig nachgewiesen hat. Setzt der Unternehmer auch Gegenstände außerhalb des Großhandels um, so findet der ermäßigte Steuersatz nur dann Anwendung, wenn im letzten vorausgegangenen Kalenderjahr die Lieferung außerhalb des Großhandels nicht mehr als 75 % des Gesamtumsatzes betragen hat.
>
> Die Steuer erhöht sich auf 2,5 % bei Unternehmern, deren Gesamtumsatz im letzten vergangenen Kalenderjahr 1 Million RM. beträgt,
>
> 1. bei Unternehmern, die im letzten vergangenen Kalenderjahr mehr als 75 % des Gesamtumsatzes im Einzelhandel umgesetzt haben für alle steuerpflichtigen Umsätze,
>
> 2. bei Unternehmern, die im letzten vorangegangenen Kalenderjahr nicht mehr als 75 % des Gesamtumsatzes im Einzelhandel umgesetzt haben, nur für steuerpflichtige Umsätze im Einzelhandel.

[40] Nach Hagenbuch: Ueber die Umsatzsteuer (Bericht an die Zürcher Handelskammer).

Die Ausgleichssteuer beträgt 2 % des Erwerbspreises oder Wertes. Sie ermäßigt sich für die Einfuhr der in Abs. 2 Ziff. 2 genannten Gegenstände auf 1 %.

Die Genauigkeit der folgenden Angaben über geltende Steuersätze kann nicht gewährleistet werden; denn einmal überholen sich die diesbezüglichen Bestimmungen sehr rasch und andererseits ist es fast nicht möglich, das vollständige Quellenmaterial zu beschaffen. Dies ist ja bis zu einem gewissen Grade unwesentlich, weil selbst die genaue Kenntnis dieser Daten keine nützlichen Vergleiche zuläßt. Selbst die Wirkungen in bezug auf Ertrag und Belastung sind nicht nur vom Gesamtaufbau des betreffenden Gesetzes selber abhängig, sondern weitgehend durch die Wirtschafts- und Sozialstruktur eines Landes bedingt, so daß, wie z. B. aus der nachstehenden Aufstellung zu entnehmen ist, die Kenntnis von Steuersatz und Steuersystem diesbezüglich keine objektive Stellungnahme erlaubt.

Die Umsatzsteuer erbrachte laut Rechnungen bzw. Budgets pro 1936/37 für nachstehend aufgeführte Länder Einnahmen wie folgt[41]:

Staat	Steuersysteme	Steuersatz %	Steuerertrag		
			p. Kopf der Bev. Fr.	Total Mill. Fr.	In % d. gesamten Steuer-, Zoll- und Monopoleinnahmen
Deutschland	Allphasensteuer	2 %	63,3	4181	20,8 %
Belgien	Allphasensteuer	2,5 %	39,2	317	14,5 %
Tschechoslowakei	Allphasensteuer	2 %	27,7	408	24,1 %
Frankreich	Einphasensteuer Produzetensteuer	8 %	29,2	1223	17,6 %
Holland	Einphasensteuer Herstellersteuer	4, 8, 12 %*	15,8	125	11,6 %
Oesterreich	Phasenpauschallieferung	2—7 %	34,5	233	21,1 %
Italien	Allphasensteuer aber Befreiung des Kleinhandels u. Urproduktion	3 %	7,4	303	6,9 %

* 12 % bei Luxusgegenständen

[41] Das Zahlenmaterial stammt aus einer ähnlichen Aufstellung der Steuerverwaltung im Exposé des E.F.Z.D. betr. Formen und Bedeutung der Umsatzsteuer.

Der Vollständigkeit halber seien aber die betreffenden Merkmale einiger geltender Steuergesetze aufgezählt.

Die allgemeine Umsatzsteuer wird außer in Deutschland erhoben in:

Italien: Es verlangt 2 % auf Warenlieferungen und Dienstleistungen; der Satz für Unternehmungen mit »vertikalen Betrieben« steigt bis 8 %. Die Lieferung von Luxusgegenständen wird mit 4 und 6 % belastet. Früher erhob Italien eine Steuer, der nur die »scambi fra commercianti« mit 3 % unterworfen waren, ausgenommen waren Landwirtschaft und Detailhandel.

Belgien: Es kennt eine »taxe de transmission«, eine »taxe de luxe« und die »taxes uniques forfaitaires« (Pauschalierungen). Grundlage der Steuer ist der fakturierte Preis. Es besteht für Käufe über 30 Fr. Fakturenzwang. Umsätze unter diesem Betrag sind also frei; denn entrichtet wird die Steuer nur durch Steuermarken (keine Veranlagung). Heute (1941) beträgt der Satz für gewöhnliche Warenlieferungen 3,5 % und für »Luxuslieferungen« 7,5 %.

Slowakei und Protektorat Böhmen-Mähren: In den Gebieten der ehemaligen tschechoslowakischen Republik findet teilweise noch das vorstehend öfters erwähnte Gesetz von 1935 Anwendung. Lieferungen, bestimmte Leistungen und Eigenverbrauch sind mit 2 % zu versteuern. Bei landwirtschaftlichen Produkten ermäßigt sich der Satz auf 1 %[42].

Die im folgenden verwendete Klassifikation der auf dem Einphasenprinzip aufgebauten Systeme, z. B. in Hersteller-, Großhandels- und Kleinhandels-Umsatzsteuern, soll aber nicht eine weitgehende Vergleichsmöglichkeit entsprechender Gesetze vortäuschen, da diese trotz ähnlichen Bezeichnungen inhaltlich meistens zu sehr differieren.

Eine Produzenten- bzw. Hersteller, bzw. Fabrikanten-Umsatzsteuer kennen:

Frankreich: In den zwanziger Jahren erhob es eine allgemeine Umsatzsteuer (2 %). Seit 1931 aber besteht eine Einphasensteuer, die »taxes à la production«. Der Begriff — steuerpflichtiger Produzent — hält sich nicht an die übliche Auffassung und es gelten neben Fabrikanten auch etwa Händler als Produzenten. Das Gesetz unterscheidet nämlich nur zwischen Produzenten und Verbrauchern. Gegenstand der Steuer ist der Verkauf an die Verbraucher. Produzenten im Sinne des Gesetzes sind:

---

[42] Im Protektorat fand allerdings (8.9.40) eine Angleichung an die D.Ust. statt.

1. Auf Grund der Berufstätigkeit, Fabrikanten (300 000 Fr. Warenumsatz eigener Fabrikate).

2. Auf Grund des Gesetzes, Händler, die neben der Handelstätigkeit für 300 000 Fr. selber hergestellte, bearbeitete, umgepackte, eingelagerte Waren verkaufen.

3. Auf Antrag, z. B. Rohstoffgroßhandel, Exportfirmen usw. (wer an Produzenten im Sinne des Gesetzes zu liefern hat, wird bestrebt sein, auch Produzent zu werden, damit seine Bezüge steuerfrei bleiben). Der Satz beträgt 10 % für Lieferungen an Verbraucher, dazu sind noch bestimmte Umsätze von Dienst- und Werkleistungen mit 3 % belastet.

Holland: (1934) Steuerpflichtig ist der Warenverkauf von Herstellern an Händler und Konsumenten (ausgenommen sind viele wichtige Lebensmittel) zu einem Satze von 4 % bzw. für Luxusgegenstände 10 %. Zu erwähnen bleibt, daß unter der Bezeichnung »Personalsteuer« eine Reihe »Aufwandsteuern« erhoben werden, z. B. für Wohnungen, Wohnungseinrichtungen, Wagen, Motorfahrzeuge, Pferde, Dienstboten usw.[43].

Ferner erheben auch Griechenland und die Türkei Produzenten- bzw. Fabrikanten-Umsatzsteuern.

Eine Grossistensteuer auf Fabrikaten (Umsätze bestimmter Waren) kennt England. Die Erhebung geschieht ähnlich wie in der Schweiz bei Fabrikanten und Großhändlern zu einem Satze von 16⅔ oder 33⅓ % (d. i. 1/6 bzw. ⅓ des Warenwertes), je nach Ware.

Eine Detailumsatzsteuer (oder Kleinhändlersteuer) von 5 % ist in Schweden üblich. Auch Norwegen kannte nach einem Gesetz vom 1. Juli 1935 die Besteuerung jedes Warenverkaufes an Konsumenten (d. h. an Nichtproduzenten und Nichtzwischenhändler) zu 1 %. Heute soll (nach einem Artikel im Bund Nr. 581 vom 11. 12. 41: Die Umsatz- und Luxusbesteuerung im Ausland) dazu noch die Phase Grossist-Detaillist ebenfalls steuerpflichtig sein und der Satz 10 % betragen.

Neben der All- und Einphasenbesteuerung besteht also auch eine sogen. Zweiphasensteuer, die man als Kombination zweier Einphasensteuern (Produzenten- und Kleinhandelssteuer) betrachten kann. Dieses System ist ebenfalls in Finnland üblich und zwar unterliegen (1940) die Umsätze zwischen Produzent und Wiederverkäufer einer Abgabe von

---

[43] Wie allerdings aus einer Zusammenstellung über ausländische Umsatzsteuer (der Eidg. St.V., 19.V.41) hervorgeht, erhebt Holland nun eine allgemeine Umsatzsteuer (2,5 %).

6 %, diejenigen zwischen Wiederverkäufer und Konsument einer solchen von 4 %. Ferner ist für direkte Lieferungen zwischen Produzent und Konsument eine Abgabe von 9 % zu entrichten.

4. Die Erhebungsarten der Steuer.

a) Die Umsatzsteuer als Veranlagungssteuer.

Die Art der Einbringung der Steuerbeträge ist eine verschiedene, doch ist sie nicht grundsätzlich durch terminologische Erwägungen, sondern meistens durch allgemeine technische Voraussetzungen der Steuererhebung bedingt. Die betreffenden Gesetze der Mehrzahl aller Staaten berechnen die Steuerzahlung mit mehr oder weniger Einschränkungen nach dem sogen. Veranlagungsverfahren, d. h. auf Grund einer durch Beamte des Staates geprüften Steuererklärung wird der Steuerbetrag festgesetzt und erhoben. Dieses Verfahren scheint das einfachste und zweckmäßigste zu sein, namentlich dann, wenn die Pflichtigen eine einigermaßen gute Steuermoral besitzen oder die Steuerverwaltung die materielle Richtigkeit der in der Erklärung enthaltenen Angaben sicher kontrollieren kann. Ist dies aber nicht der Fall, dann sucht man nach einem weniger von der subjektiven Haltung der Steuerpflichtigen abhängigen Erhebungsverfahren. Solche Ueberlegungen sind u. a. ein Grund dafür, daß die Veranlagung sehr gerne mit verschiedenen Pauschalierungsverfahren verbunden wird.

Dadurch, daß mit dem Veranlagungsprinzip die Erhebung dieser indirekten Steuer eine gewisse formelle Aehnlichkeit mit einer direkten Abgabe erhält, begründet sich, in Verbindung mit der entsprechenden Ansicht über ihre Nichtüberwälzbarkeit, die nicht seltene Kennzeichnung als Gewerbeertragssteuer. Diese falsche Vorstellung veranlaßt auch etwa Maßnahmen, die mit den systematischen Grundgedanken einer allgemeinen Verbrauchssteuer nicht im Einklang stehen (z. B. subjektive Befreiungen, Abgrenzung der vom Entgelt abzugsfähigen Posten und dgl.).

In der Regel wird der Steuerzahler verpflichtet, den Behörden alljährlich in einem Bekenntnis »nach bestem Wissen und Gewissen« alle für die Berechnung wichtigen Daten mitzuteilen. Die Festsetzung des Steuerbetrages erfolgt entsprechend den geltenden Ansätzen, mit Aus-

nahme der Einfuhr (die gewöhnlich zugleich mit der Zollerhebung an der Grenze belastet wird), nach der Gesamtsumme der steuerbaren Entgelte. Vergleiche z. B. § 11 des deutschen Gesetzes von 1934.

> Bei der Berechnung der Steuer ist in den Fällen ... vom Gesamtbetrag der Entgelte auszugehen, die der Unternehmer im Laufe eines Kalenderjahres für seine Umsätze vereinnahmt hat ...

Ein Steuerbekenntnis, auf Grund dessen der Steuerbetrag festgesetzt wird, ist nach den Vorschriften des deutschen Gesetzes nur alljährlich einzubringen.

Der Steuerpflichtige wird aber angehalten, vierteljährliche Vorauszahlungen »im Interesse eines baldigen Eingangs der Steuer« auf Grund einer provisorischen Voranmeldung zu leisten. Am Ende der Steuerperiode (1 Jahr) wird, gestützt auf die definitive Veranlagung, der Steuerbetrag festgesetzt und der »Unterschiedsbetrag« (Abschlußzahlung) wird fällig oder gutgeschrieben bzw. zurückbezahlt (vgl. § 13 des Ges.).

Die geschilderte Methode Deutschlands ist ziemlich verbreitet, doch sind Abweichungen nicht ausgeschlossen, wie uns ja das schweizerische Beispiel lehrt; denn laut Bundesratsbeschluß Art. 25 in Verbindung mit Art. 21 wird der Steuerbetrag auf Grund der vierteljährlichen Abrechnungen (Veranlagungen) festgesetzt und erhoben (s. S. 162).

Das reine Veranlagungsprinzip bietet aber den Behörden nicht immer Gewähr für die reibungslose Erhebung, sodaß gleichzeitig noch bestimmte Pauschalierungsverfahren verwendet werden. Es handelt sich dabei aber nicht in erster Linie um die Phasenpauschalierung, da diese eine Veranlagung weder ergänzt noch ersetzt (immerhin wird zweifellos durch eine einmalige entsprechend bewertete Besteuerung, die in der Regel alle Phasen zwischen Erzeuger und Verbraucher deckt, die Zahl der Steuerpflichtigen und damit die Zahl der Veranlagungen stark reduziert), sondern es betrifft dies die Entrichtung eines Pauschalbetrages durch bestimmte Steuerpflichtige an Stelle der Bemessung auf Grund eines Bekenntnisses. Es werden etwa Hausierer, Wandergewerbetreibende, Straßenverkäufer, Dienstmänner usw. dadurch von einer Veranlagung ihres Umsatzes entbunden. Als Beispiel einer grundsätzlichen Formulierung beider Pauschalierungsarten vergleiche man im folgenden § 19 Abs. 8 des tschechoslowakischen Gesetzes (1935).

> Der Finanzminister kann im Einvernehmen mit ... mittels Kundmachung in der Sammlung der Gesetze und Verordnungen auch

eine andere Art der Besteuerung von Lieferungen, Leistungen oder der Einfuhr bestimmen, wenn das Wohl des Staates oder der Steuerträger es erheischt.

Diese Art der Besteuerung (Pauschalierung) kann entweder die *Lieferungen und die Einfuhr bestimmter Waren* oder *die Lieferungen und Leistungen, die von bestimmten Unternehmergruppen durchgeführt werden,* betreffen ... So kann er z. B. bestimmen, daß an Stelle der Steuer, die bei inländischen Lieferungen oder bei der Einfuhr bestimmter Waren zu zahlen ist, eine Pauschale festgesetzt wird, die den Ersatz für die regelmäßige Steuer von allen inländischen Lieferungen oder von der Einfuhr bildet, und daß jeder inländische Erzeuger der Waren oder bei der Einfuhr, derjenige der die Waren einführt, oder die zur Einfuhr gelangenden Waren zur Verzollung anmeldet, oder der Empfänger der Waren, zu zahlen verpflichtet ist.

In einigen Gesetzen ist noch von einer andern Art der subjektiven Pauschalierung die Rede. Es handelt sich dabei (z. B. in Deutschland) um den Erlaß der sogen. Voranmeldepflicht (provisorische Veranlagung), auf Grund deren innerhalb eines Steuerabschnittes die periodischen (vierteljährlich, monatlich) Abschlags- oder Vorauszahlungen berechnet werden. An ihre Stelle tritt dann ein nach festen Sätzen vom letztjährigen Betreffnis zu entrichtender Betrag, wobei nachträglich die Differenz zwischen dem bezahlten und dem geschuldeten, d. h. auf Ende des Jahres neu festgesetzten Steuerbetrage ausgeglichen werden muß.

b) Die Erhebung in Form einer Quittungssteuer.

Neben dem Veranlagungsverfahren, das heute weitgehend angewendet wird, kennen aber einige wenige Staaten die Besteuerung der Umsätze in Form einer Quittungssteuer. Sie ist die eigentliche Urform aller gegenwärtig geltenden Umsatzsteuern; denn auch Deutschland und Frankreich, die unabhängig von einander während des letzten Weltkrieges die Idee der Umsatzbesteuerung wieder aufgriffen, begannen die ersten diesbezüglichen Versuche mit dem Warenumsatzstempel bzw. einem progressiv abgestuften »Fixstempel«. Wenn auch die weitere Entwicklung u. a. an Stelle der Quittungsbesteuerung eindeutig nur die Veranlagung förderte, blieben doch einige Staaten dem Typ der »Stempelumsatzsteuer« bis zur Gegenwart treu (Italien v. 1923—29) Brasilien (1923), Belgien (seit 1923), Holland (seit 1934).

Die unerläßliche Voraussetzung für das Gelingen der Erhebung auf Grund des »Stempelverfahrens« ist der Quittungszwang. In Belgien z. B. ist die Ausstellung von Fakturen obligatorisch für alle Verkäufe über 30 Fr., wenn einer der Vertragsschließenden ein in Belgien wohnender Kaufmann ist und es sich um einen innerhalb seiner gewerblichen Tätigkeit liegenden Umsatz handelt. Unter Nichtkaufleuten beginnt der Quittungszwang erst bei Umsätzen im Werte von über 150 Fr. Dies hat zur Folge, daß kleinere Geschäfte unter Privaten tatsächlich steuerfrei sind. Aber auch der »gewerbsmäßige« Detailhandel wird durch die Begrenzung der Fakturierungspflicht auf Lieferungen im Werte von 30 und mehr Fr. praktisch von der Steuerpflicht ausgenommen und der Wirkung entsprechend darf man die Freilassung der Kleinbeträge diesfalls mit einer Befreiung des »letzten Umsatzes (Kleinhandelsprivileg) gleichsetzen. Aehnlich wie Belgien verwendet auch Holland (Hersteller-Umsatzsteuer) die Fakturen als Rechnungsgrundlage. Entrichtet wird die Steuer, sowohl in Holland als auch in Belgien, durch den Kauf von Steuermarken; denn, soll eine Quittung rechtskräftig sein, muß auf ihr ein der Steuer entsprechender Betrag in Marken aufgeklebt sein. Dazu verlangt Belgien zur Erleichterung der Kontrolle die Führung eines Eingangs- und eines Ausgangsfakturenbuches usw.

Es sei noch gestattet, die in jeder Beziehung interessante Entstehung der brasilianischen[44] Umsatzsteuer zu erklären. Wie Grabower aussagt, wurde der Quittungszwang nämlich nicht eingeführt, um die technische Voraussetzung zur Erfassung einer Umsatzsteuer zu schaffen, sondern weil der Handel zwangsmäßige Dokumentierung der Zielverkäufe in Form der vom Käufer durch Unterschrift anerkannten Fakturen verlangte. Nun ergaben aber diese handelsrechtlichen Vorschriften ausgezeichnete Erhebungsgrundlagen für die Steuergesetzgebung. Den Fakturen wird durch die Anerkennung (Unterschrift des Käufers) der Charakter einer übertragbaren, einklagbaren Schuldverpflichtung und der eines bankmäßigen Zahlungspapieres (Wechsel) verliehen.

Die Steuer selber wird ebenfalls durch Steuermarken beglichen. Bei einem Zielverkauf sind zwei Rechnungen auszustellen, das Original bleibt im Besitz des Käufers und ein Doppel, das mit den Steuermarken zu versehen ist, hat der Käufer zu unterzeichnen, um es nach der Ent-

---

[44] Nach Grabower: Geschichte, S. 258.

wertung der Steuermarken dem Verkäufer zurückzugeben. Bei Sichtverkäufen sind die Marken alle vierzehn Tage in ein Verkaufsbuch unter die Summierung der Verkäufe zu kleben.

C. Die volkswirtschaftlichen Wirkungen der Umsatzsteuer.

1. Die Umsatzsteuer im Steuersystem des Staates.

Die Umsatzsteuer war und ist in allen Ländern und zu allen Zeiten Gegenstand heftiger politischer Auseinandersetzungen. Man kann ruhig ohne eine Fehldiagnose zu stellen, behaupten, diese zweifelhafte Ehre, ein innenpolitischer Zankapfel zu sein, werde ihr immer erhalten bleiben, weil sie eine der wichtigsten Steuern ist, die als Folge einer rein begrifflichen Gliederung des Wirtschaftslebens keine Rücksicht auf die Beziehungen zwischen Wirtschaft und Wirtschaftssubjekt nimmt. Ihr ganzer Mechanismus dient demnach nur dem Zwecke, dem Fiskus auf dem bequemsten Wege erkleckliche Mittel zuzuführen. Die fehlende Berücksichtigung der wirtschaftlichen Zusammenhänge (z. B. zwischen Leistung und Leistungsfähigkeit, zwischen Steuerzahler und Steuerträger usw.) verleiht der Umsatzsteuer als solcher die Wirkungen einer »schlechten Steuer« und ihre Einführung bedeutet nichts anderes als einen Verzicht auf alle von Wissenschaft und Praxis anerkannten Steuerprinzipien. Es ist daher nicht verwunderlich, daß die in allen diesbezüglichen Gesetzen feststellbare »juristische Reglementierung der Wirtschaft« sich als unzulänglich erweisen muß, weil (wenn nicht immer, so doch in diesem Fall) das Recht nicht das Wirtschaftsleben, sondern umgekehrt, die Wirtschaft das Recht beeinflußt. Es weisen daher nicht von ungefähr gerade die Umsatzsteuergesetze, lediglich um den elementarsten Forderungen der Wirtschaft zu entsprechen, eine solche Unmenge von Ausnahmen und Modifikationen ihrer Grundsätze auf.

Daß diese Steuer sich aber mit den Erkenntnissen der Finanzwissenschaft nicht gut verträgt, beweisen vielleicht die, wie Velhow sagt, »beunruhigend wirkende« Mannigfaltigkeit der Möglichkeiten und Variationen, die zur Verfügung stehen, wenn man sie im Steuersystem einzureihen sucht. Velhow meint, die Umsatzsteuer sei »finanzwissenschaft-

lich als eine in der Form einer Verkehrssteuer erhobene Verbrauchssteuer zu bezeichnen«. Dem Volkswirtschafter erscheint sie auf alle Fälle als Musterbeispiel einer alle schlechten Eigenschaften enthaltenden Steuer. Der Staatsmann dagegen will sie schon respektvoller behandelt wissen; denn trotz all ihrer nachgerühmten Mängel erwachsen daraus dem Fiskus Einnahmen, die durch direkte Besteuerung überhaupt nicht oder nur ungemein schwieriger eingebracht werden können.

Nach dem Willen der Gesetzgeber ist die Umsatzsteuer eine allgemeine Verbrauchssteuer. Doch bleibt dieser »Wille« ohne Einfluß auf die Steuerwirkungen; denn ob eine Umsatzsteuer eine allgemeine Verbrauchssteuer wird, hängt einzig und allein vom Erfolg der Ueberwälzung ab. Ueberwälzungswirkungen aber lassen sich nicht diktieren, sondern sind ausschließlich eine Funktion des Marktes. Wenn der Verbraucher bestimmt teilweise die Steuer »tragen« wird, läßt sich damit noch nicht eine allgemeine und volle Ueberwälzung als zwingende Notwendigkeit voraussagen. Wie wir bei der Besprechung der Ueberwälzungsprobleme erkennen werden, können nämlich neben den Verbrauchern auch noch andere Wirtschaftsgruppen Steuerträger werden.

Als Verbrauchssteuer gehört die Umsatzsteuer zu den indirekten Abgaben, denn Steuerzahler und das vom Gesetzgeber als Steuerträger bezeichnete Subjekt sind nicht identisch. Damit berühren wir aber die Problematik der Steuerklassifikation. Verwendet man z. B. die Bemessungsgrundlage als Ausgangspunkt für die Einteilung, dann könnte man mit dem gleichen Recht von einer direkten Steuer sprechen, weil eben Veranlagung und Erhebung kaum von der Verwaltung einer direkten Steuer abweichen (vgl. Einkommens- und Vermögenssteuer). Ferner läßt sich argumentieren: Da jede Umsatzsteuer formell auch als Besteuerung von Geldzahlungen auftritt und demnach als »Besteuerung von Verkehrsakten« aufgefaßt werden kann, läßt sie sich ebenfalls als Verkehrssteuer interpretieren. Auch diese Klassifikation ist begründet; denn da, wo die Umsatzsteuer neben »Lieferungen« auch »Leistungen« erfaßt, verläßt sie ohne Zweifel das Gebiet einer reinen Verbrauchssteuer. Wir sind demnach nicht erstaunt, die Umsatzsteuer in gewissen Gesetzen verwaltungsmäßig als Verkehrssteuer aufgezogen anzutreffen, nicht zuletzt auch deshalb, weil entsprechend der geschichtlichen Entwicklung immer sehr enge Beziehungen zwischen Verkehrs- und Verbrauchssteuern bestanden haben. Man denke z. B. nur an Zölle und Akzisen.

Diese Bemühungen, die Steuer nach verschiedenen Gesichtspunkten zu klassifizieren, werden leicht als fruchtlos taxiert, doch vergißt man dabei sehr oft, daß der ihr formell gesetzlich zugewiesene Charakter über eine Reihe dem Pflichtigen zustehende Rechtsmittel entscheidet[45].

Alle bisherigen Erwägungen berücksichtigend, erhält man folgende nicht absolut geistreiche, finanzwissenschaftliche Klassifikation: Die Umsatzsteuer ist ihrer Wirkung nach eine indirekte, den Verbrauch belastende Verkehrssteuer, ihrer Form nach meistens eine direkte (brutto) Ertragssteuer.

In diesem Zusammenhang sei es gestattet, die Steuer auch mit den von der Finanzwissenschaft anerkannten Merkmalen einer »guten« Steuer zu vergleichen. Vor allem denke man an einen Vergleich mit den verschiedenen Gerechtigkeitsprinzipien. Es muß aber gleich festgestellt werden, daß im konkreten Beispiel es auf keinen Fall angeht, der Umsatzsteuer etwa unabhängig von der Betrachtung der »Gesamtwirkungen« des jeweiligen Staatssteuersystems, den Vorwurf der Ungerechtigkeit zu machen; denn durch eine (oder mehrere) entgegengesetzt wirkende »ungerechte« Steuer kann im Gesamtsteuersystem ihre »Ungerechtigkeit« wieder ausgeglichen werden. Fraglich bleibt nur, ob man überhaupt mit der »Gerechtigkeit« argumentieren darf, da es sich dabei bekanntlich um einen sehr relativen Begriff handelt. Versteht man z. B. darunter gleichmäßige Verteilung der Steuerlast, begründet auf »Gleichheit der Lebenseinbuße«[46] (d. h. also Berücksichtigung der ökonomischen Verhältnisse und Leistungsfähigkeiten), dann muß man zugeben: jede Umsatzsteuer, für sich betrachtet, kann diesem Prinzip nicht entsprechen, weil (die Kenntnis ihrer Wirkungen auf die Einkommensverteilung vorausgesetzt, s. folg. Kap.) sie die Tendenz in sich trägt, regressiv zu wirken und zwar in einem doppelten Sinne. Erstens belastet sie kleine Einkommen stärker als große und zweitens belastet sie bei gleichem Einkommen den stärker, der den größern Teil davon zur Bestreitung des Unterhaltes (Familie) verbraucht.

Es wird auch etwa die Auffassung vertreten, eine dem Grundsatz — gleichmäßige Verteilung der Steuerlast — entsprechende Abgabe sei noch nicht »gerecht«. Vielmehr müsse von jeder Steuer auf die bestehende Ungleichheit der Einkommen korrigierend eingewirkt werden

---

[45] vgl. Lotz: Finanzwirtschaft, S. 646.
[46] vgl. Günther: Steuergerechtigkeit, 18 f.

(d. h. große Einkommen sollen durch stärkere Belastungen den kleinen angenähert werden). Nun ist aber ganz klar, daß in einem so gearteten Steuersystem eine Umsatzsteuer nicht berücksichtigt werden kann, da sie die entgegengesetzten Wirkungen zeitigt (s. folg. Kap.).

Bei einer allgemeinen und objektiven Bewertung der Wirkungen ist lediglich die Aussage erlaubt: Eine Umsatzsteuer eignet sich auf alle Fälle nicht als einzige oder ausschlaggebende Quelle der Staatseinnahmen.

Der Vollständigkeit halber wollen wir noch erwähnen, daß die Finanzwissenschaft noch eine ganze Reihe von sogen. Prinzipien als Ausgangspunkt für die »moralische« Bewertung einer Steuer kennt. Denken wir z. B. nur an das Nutzenprinzip. In diesem Falle wird eine Steuer nur solange als gerecht angesehen, als sie ihrem Träger durch Verbesserung oder Vermehrung staatlicher Einrichtungen und Maßnahmen einen Nutzenzuwachs verschafft. Da sich aber schon der Umfang des Nutzens (Wohlfahrt), der dem Einzelnen aus den öffentlichen Einnahmen zukommt, nicht berechnen läßt, ist der Nutzenzuwachs für den Steuerträger infolge einer neuen Abgabe schon gar nicht bestimmbar.

Aehnlich ergeben andere wissenschaftliche Bewertungen, z. B. nach den Prinzipien des gleichen, des verhältnismäßigen, des kleinsten Opfers, nur sehr relative Aussagen.

2. *Der Einfluß der Umsatzsteuer auf die Einkommensverteilung.*

Jede Steuer darf man grundsätzlich, ohne ihren Nutzen zu berücksichtigen, als Abzug vom Einkommen des Steuerträgers, resp. als Abzug von seinem ursprünglichen Anteil am Nationalprodukt zugunsten der öffentlichen Hand bezeichnen. Durch die mit der Entrichtung verbundene »individuelle Lebenseinbuße«[47] nimmt somit auch jede Steuer Einfluß auf die volkswirtschaftliche Einkommensverteilung. Die große Schwierigkeit, die eine befriedigende wissenschaftliche Erkenntnis dieser Steuerwirkung verunmöglicht, liegt im Umstand, daß die reale Verteilung der Steuerlast sich nicht nach der tatsächlich entrichteten Steuer-

[47] vgl. Günther: Steuergerechtigkeit, S. 18 f.

summe richtet, sondern das Ergebnis eines unbestimmbaren, verkehrswirtschaftlich bedingten Ueberwälzungsprozesses ist (s. folg. Kap.). Daraus folgt: »Die Abzüge, die durch die Ordnung der Besteuerung, wie sie als Ergebnis des Steuerkampfes festgestellt wird von den Anteilen der Einzelnen, wie sie sich aus dem verkehrswirtschaftlichen Prozesse ergeben oder ergeben würden, wenn keine Besteuerung stattfände, direkt, formell gemacht werden, fallen nicht zusammen mit den wahren oder materiellen Abzügen, die sich die Einzelnen tatsächlich gefallen lassen müssen, die daraus entspringenden materiellen Abzüge und die daraus hervorgehenden wahren Anteile der Einzelnen am Gesamtprodukt und hiermit das endgültige Einkommen, *sind durch die Art der Besteuerung noch nicht bestimmt, sondern nur bedingt*«[48].

Damit wird überzeugend ausgedrückt, wie auch die Fragen bezüglich des Einflusses der Umsatzsteuer auf die Einkommensverteilung praktisch und theoretisch schwer abzuklären sein werden. Aussagen über tatsächliche Wirkungen dürfen wir bei einem diesbezüglichen Versuch jedenfalls nicht erwarten, sondern es sollen jeweils bestimmte Wirkungstendenzen, unter Mißachtung des Einflusses gewisser Faktoren, aufgezeigt werden, ohne daß aber im konkreten Fall, unter dem Einfluß eines Komplexes von Bedingungen, ihr Eintritt erwartet werden darf.

Gerade bei einer Umsatzsteuer bereitet die Beantwortung dieser Fragen gewisse Schwierigkeiten. Wenn einmal die Steuerzahlung infolge des Ueberwälzungsprozesses kein Maßstab für den tatsächlichen Einkommensausfall darstellen kann, so gibt andererseits auch der »Wille des Gesetzgebers« keine Garantie dafür, daß infolge der Ueberwälzung allein nur das Konsumenteneinkommen und in keinem Fall das Unternehmereinkommen beeinflußt wird. Wir wollen im folgenden aber von der Voraussetzung ausgehen, daß die Umsatzsteuer auf die Dauer (d. h. also, nachdem sie schon eine längere Zeitspanne regelmäßig erhoben worden ist) nur den Verbraucher treffen kann. Wir lassen alle direkten und diagonalen Ueberwälzungswirkungen (s. folg. Kap.) einer Neueinführung, oder (was abgeschwächt dasselbe bedeutet) einer Erhöhung des Steuersatzes mit dem dadurch unmittelbar bedingten Umschichtungsprozeß der Volkswirtschaft gänzlich außer acht und beschränken uns deshalb in der Hauptsache auf eine Würdigung der Wirkung auf das Verbrauchereinkommen.

[48] vgl. Amonn: Zur Frage der steuerlichen Lastenverteilung, J. f N.O., Bd. 68, S. 166.

Somit ist die Umsatzsteuer (entsprechend den Voraussetzungen) ihrer Wirkung nach ein Abzug vom Einkommen des Verbrauchers zugunsten des Staates. Zum Zwecke der Schaffung staatlicher Einnahmen findet eine Verminderung der bisher der Privatwirtschaft zugekommenen Gütermenge statt. Es bleibt uns daher die Aufgabe, abzuklären, ob der »Verbrauch« sich als Maßstab der Wohlfahrtseinbuße, die jedes Wirtschaftssubjekt als Folge der Steuer hinnehmen muß, eignet.

In den Ausführungen des vorausgehenden Kapitels finden sich einige Hinweise auf die wissenschaftlich anerkannten Prinzipien einer guten Steuer. Nun müssen wir einmal feststellen, daß die Umsatzsteuer 1. weder dem Kosten-, 2. noch dem Nutzen-, 3. noch dem Leistungsprinzip entspricht. Denn: 1. Ist sie eine Zahlung an den Staat, für die keine direkte entsprechende Gegenleistung verlangt werden kann. 2. Läßt sich auch individuell der Nutzen der Umsatzsteuerleistung nicht berechnen und demnach ist ein Vergleich mit den Kosten nicht möglich. 3. Der Grundsatz der Besteuerung nach Leistungsfähigkeit ist, genau so wie die übergeordnete Forderung nach gerechter Lastenverteilung, zu unbestimmt, um bei einem Vergleich der Steuer mit diesem Prinzip ein objektives Urteil zu ergeben. Die »Forderung nach Gerechtigkeit« und »Besteuerung nach Leistungsfähigkeit« sind nämlich in keinem Fall objektive (aus der Verstandestätigkeit abzuleitende) Vergleichsgrößen, da einem diesbezüglichen Entscheide immer eine subjektive (gefühlsmäßige), eine ethisch beeinflußte Wertung vorausgeht. Unter diesen Umständen kann man daher unter jedem der beiden Begriffe, je nach der unterlegten Definition, d. h. je nach Bedarf, jede gewünschte Steuer begründen oder verwerfen. Man sagt mit gewissem Recht, die Ansichten über Gerechtigkeit »bedeuten meistens wenig mehr als Sparsamkeit, gemildert durch Konservativismus«. Amonn glaubt, der Grund, warum sich das unwissenschaftliche Gerechtigkeitsprinzip zum Teil noch heute behaupten kann, sei darin zu suchen, daß mit einer den Bedürfnissen anpaßbaren Gerechtigkeitsidee politische Interessen und Forderungen eher erfolgversprechend propagiert werden können. Wenn nun aber die moderne Finanzwissenschaft dieses Prinzip ablehnt, leugnet sie keineswegs eine damit verbundene »Gleichheitsvorstellung«, die aber im Gegensatz zur »Gerechtigkeit« nicht relativ, sondern absolut definiert wird. Die »ideale«[50] Steuer muß ihren Zweck (Schaffung von Staats-

[49] vgl. Dalton: Einführung in die Finanzwirtschaft, S. 69.
[50] vgl. Amonn: S. 170.

einnahmen) erreichen, ohne eine Verschiebung in den verhältnismäßigen Anteilen der Besteuerten am Gesamtertrag der Volkswirtschaft, wie sie sich aus dem verkehrswirtschaftlichen Prozeß ergeben, zu veranlassen.

Bevor wir die Umsatzsteuer mit den Forderungen der Idealsteuer vergleichen wollen, ist es aber am Platze, den Einkommensbegriff klar abzugrenzen. Verstehen wir darunter das Nominaleinkommen, so verlangt die »ideale Steuer« in ihrer Wirkung proportionale Abzüge vom Einkommen. Subsummiert man dagegen darunter »das Realeinkommen« (d. h. die Gesamtheit der mit dem Nominal-(Geld)Einkommen gekauften Güter, oder die »Summe der Genüsse«, »Gesamtwohlfahrtszustand«), dann verlangt eine Idealsteuer mit zunehmendem Nominaleinkommen progressiv steigende Abzüge. Mit zunehmendem Nominaleinkommen steigt nämlich die »Summe der Genüsse« nicht proportional, sondern in einem geringeren Verhältnis, da nur die Bedürfnisse geringerer Intensität befriedigt werden. Mit andern Worten: der Grenznutzen der letzten verfügbaren Einkommenseinheit wird mit steigendem Einkommen kleiner. Daher genügt die proportionale Einkommenskürzung nicht, um die Gleichheit der Lebenseinbuße zu gewährleisten, gleichmäßige (proportionale) Reduktion des Nominaleinkommens bedeutet eben mit dessen Steigen eine geringere Reduktion des Gesamtwohlfahrtszustandes. Eine Idealsteuer muß demnach progressiv sein, weil allein dadurch keine Aenderungen in der verhältnismäßigen Einkommensverteilung stattfinden. Beizufügen ist noch, daß von einigen Autoren primär die progressive Steuer verlangt wird, um auf Grund der »sozialpolitischen Auffassung der Finanzpolitik«[51] durch das Mittel der Steuer einen beschränkten »Einkommensausgleich« zu veranlassen.

Vergleichen wir jetzt die Umsatzsteuer mit der Idealsteuer (wobei wir das Gelingen der Ueberwälzung voraussetzen müssen). Es wird also die Summe der Genüsse, resp. das Realeinkommen, gemindert durch eine proportionale »Abgabe« auf dem für den Kauf steuerpflichtiger Waren verausgabten Teil des Nominaleinkommens. Ihrer Wirkung nach ist somit die Umsatzsteuer eine (mehr oder weniger) proportionale Abgabe auf den »steuerpflichtigen (Verbrauchs) Ausgaben«. Da aber immer ein um so geringerer Teil des Einkommens zur Bezahlung steuerpflichtiger Käufe verwendet wird, je mehr das Einkommen wächst, so

---

[51] vgl. Dalton: S. 93.

muß die Umsatzsteuer regressiv wirken. Je größer also das Einkommen ist, desto geringer wird die relative Reduktion des Gesamtwohlfahrtszustandes, weil eben noch lange nicht alle »Ausgaben umsatzsteuerpflichtig« sind. Denken wir z. B. nur an Ausgaben für persönliche Dienstleistungen, Mieten, Zinse, Versicherungsprämien, Kapitalumsätze und dergleichen. Die Umsatzsteuer entspricht also nicht einmal der Forderung nach gleichmäßiger, resp. proportionaler Minderung des Nominaleinkommens. Sie ist, wie aus diesen Ausführungen zu entnehmen ist, der Wirkung nach nichts anderes als eine regressive Nominaleinkommenssteuer. Bei der Berücksichtigung ihres Einflusses auf die Veränderung des Realeinkommens verschärft sich ihr regressiver Charakter. Angenommen: sämtliche individuellen Ausgaben würden in der Höhe der durchschnittlichen Gesamtbelastung der umsatzsteuerpflichtigen Produkte proportional belastet, dann würde dies, weiter vorausgesetzt, daß Ausgaben und Einkommen identisch sind, wohl einer proportionalen Nominaleinkommenssteuer entsprechen, bezogen auf das Realeinkommen aber bedeutet selbst dies eine »reine Regression«. Wohl entrichtet der »Reiche« auch für die über die notwendigen Bedürfnisse hinausgehenden Ausgaben die Steuer. Doch mit steigendem Einkommen werden nicht nur dringliche Bedürfnisse befriedigt; denn bei doppeltem Einkommen kauft man sich nicht doppelt so viel Nahrungsmittel, sondern leistet sich Vergnügen, fährt Auto, unternimmt Reisen usw. Bei proportionaler Besteuerung muß sich der »Reiche« also nur die Befriedigung nebensächlicher Bedürfnisse versagen (Luxus), während der »Arme« infolge der Umsatzsteuer auf Genüsse zu verzichten hat, die weniger Luxuscharakter besitzen. Er muß demnach viel dringlichere Bedürfnisse unbefriedigt lassen, d. h. er erleidet also eine größere »Wohlstandseinbuße«.

Eine weitere grundsätzliche Abkehr von der idealen Lastenverteilung ergibt sich bei jeder Umsatzsteuer daraus, daß sie nicht nur mit zunehmendem Einkommen regressiv wirkt, sondern unter Steuerzahlern mit gleichem Einkommen darauf tendiert, denjenigen schwerer zu belasten, der den größern Teil des Einkommens zur Bestreitung lebensnotwendiger Bedürfnisse verwendet (z. B. Unterhalt einer großen Familie). Es liegt eben im System der Umsatzbesteuerung, daß eine unterschiedliche Belastung des Verbrauches, gemessen an den Ausgaben und abgestuft nach der sozialen Stellung des Steuerträgers (zur Vermeidung von Einkommensverschiebungen) praktisch nicht durchführbar ist.

Damit sind aber noch nicht alle regressiv wirkenden Tendenzen aufgezeigt. Erinnern wir uns z. B. nur daran, wie eine allgemeine Umsatzsteuer durchgehend die Güter des Massenverbrauchs stärker belastet als Luxusgegenstände (längere Absatzwege, mehr Umsatzphasen, kleinere Margen usw. s. S. 22). Mit andern Worten: Die Ausgaben für Massenerzeugnisse, die ziemlich identisch sind mit Ausgaben für notwendige Bedarfsartikel, werden in diesem Fall prozentual höher besteuert als »Luxusausgaben«. Neben allen schon erwähnten Erscheinungen bewirkt also selbst die »ungleiche Gesamtbelastung« eine, allen sozialen Gesichtspunkten widersprechende, direkt regressive Ausgabenbelastung. Damit hat es aber immer noch nicht sein Bewenden; denn infolge der durch die Konkurrenz meist stark gedrückten Preise der Massenprodukte, besteht im Ueberwälzungskampf für den Verbraucher (auch unmittelbar nach der Einführung der Steuer) keine Aussicht, daß die Steuer aus den bisherigen Erträgen bestritten werde, d. h. durch eine Minderung des Unternehmereinkommens endgültig getragen werde. Bei den Luxusgegenständen ist diese Aussicht bedeutend wahrscheinlicher, da beim Fehlen einer starken Konkurrenz es sich gut denken läßt, daß die Steuer bloß den »letzten Anstoß« gebe, eine für den Verbraucher vorhandene Möglichkeit einer günstigeren Preisgestaltung auszulösen.

Alles in allem entspricht somit die Umsatzsteuer weder der Forderung einer Idealsteuer — keine Beeinflussung der verhältnismäßigen Anteile des Steuerträgers am Sozialprodukt —, noch den Forderungen der Besteuerung nach Leistungsfähigkeit, noch den üblichen Forderungen der »Gerechtigkeit«. Sie entspricht also, anders ausgedrückt, weder den Prinzipien des gleichen Opfers — (Proportionalsteuer) — noch den Prinzipien des kleinsten Opfers — (die Gesamthöhe der direkten Reallast soll so klein wie möglich ausfallen, also Progressivsteuer mit freiem Minimum), noch dem Prinzip des verhältnismäßigen Opfers (die Reallast soll der wirtschaftlichen Wohlfahrt entsprechend bemessen sein, also reine Progressivbesteuerung). Ihrer Wirkung nach ist sie nur mit einer äußerst regressiven Einkommenssteuer zu vergleichen. Jedenfalls verdient sie aus sozialpolitischen Erwägungen die Kennzeichnung als schlechte Steuer.

Die Praxis allerdings will diese vernichtende Beurteilung nicht anerkennen; denn ihr häufiges Vorkommen scheint das Gegenteil zu beweisen. Nun, dies ändert am Urteil an sich gar nichts. Es hat aber keinen Sinn, die Vorliebe der Finanzpolitiker für eine Umsatzsteuer

etwa mit einem totalen Verkennen ihrer Wirkung zu begründen. Vielmehr sind es eine Reihe fiskalischer Erwägungen, die sie trotz aller Mängel begehrenswert erscheinen lassen. Einmal dürfen wir nicht vergessen, daß in gewissem Sinne den diversen Forderungen der Finanzwissenschaft auch entsprochen werden kann, wenn diese statt auf einzelne Steuern, auf das Steuersystem als Ganzes angewendet werden und demnach die unbestreitbar regressiven, sozialpolitisch unverantwortlichen Wirkungen der Umsatzbesteuerung durch andere Progressivabgaben gemildert, ja überkompensiert werden. In der Regel begründet man mit diesem Argument ihre Einführung gegen alle sozialpolitischen Einwände, die selber ihre Wirkung bloß dann zu verlieren scheinen, wenn dringende allgemeine Staats- und finanzpolitische Erwägungen die absolute Priorität erlangen. Diese Annahme findet ihre Bestätigung darin, daß es in »normalen Zeiten« keiner Steuerbehörde gelingt oder auch nur einfällt, eine Umsatzsteuer einzuführen. Sie tritt immer nur da auf den Plan, wo eine äußerst prekäre Finanzlage alle sozialen Bedenken verstummen läßt; denn ihre Ergiebigkeit prädestiniert sie zur Retterin aus mißlichen Finanzzuständen. Es bleibe auch nicht unerwähnt, daß vom reinen Kostenstandpunkt eine Umsatzsteuer einer Anspannung der bisherigen Einkommenssteuer vorzuziehen ist, falls der stark gesteigerte Finanzbedarf erhebliche Neuabgaben verlangt. Wie die Erfahrung zeigt, sind nämlich die Erhebungskosten relativ niedriger als die Kosten einer erhöhten, den gleichen Mehrertrag abwerfenden Einkommenssteuer (größere Hinterziehungsquoten, hohe Kosten bei der Erfassung vieler kleiner Einkommen mit geringen Erträgen usw.). Es wird daher der Umsatzsteuer von gewissen Autoren[52] geradezu die Funktion überbunden, durch ihr hohes Aufkommen die direkten Steuern vor einer Ueberspannung zu bewahren.

Im Anschluß an die Besprechung des Einflusses einer Umsatzsteuer auf die Einkommensverteilung wäre es am Platze, auch ihren Einfluß auf die Einkommensbildung, also in erster Linie ihre allgemeinen Wirkungen auf die Produktion, speziell auf die Gestaltung der Kapitalbildung und Bestimmung der Lohnhöhe, zu skizzieren. Da aber jeder Erklärungsversuch dieses äußerst komplexen Problemes die Kenntnis aller Ueberwälzungs- und Fernwirkungen voraussetzt, die sich selber

---

[52] vgl. Popitz: Umsatzsteuer Hwb. der St.W., Bd. 8, S. 375.
vgl. Grabower W.: Geschichte der Umsatzsteuer, S. 282 f.

aber nicht eindeutig bestimmen lassen, so wollen wir auf einen solchen Versuch, der doch nur spekulativ sein kann, verzichten und uns bei der Behandlung der Ueberwälzung auf wenige Hinweise beschränken.

3. *Das Problem der Steuerüberwälzung.*

Wie uns nun zur Genüge bekannt sein wird, ist es in allen Gesetzen der ausdrückliche oder geheime Wunsch des Gesetzgebers mit der Umsatzsteuer die Wirkung einer allgemeinen Verbrauchssteuer von größtem Ausmaße zu erzielen. Wohl fordert man die Steuer von dem, der leistet oder liefert und dafür ein Entgelt vereinnahmt, doch soll nach der Absicht des Gesetzgebers der Steuerzahler nicht der Steuerträger sein Vielmehr setzt er voraus, daß durch Ueberwälzung (verdeckte oder offene) schließlich der letzte Verbraucher Steuerträger wird; d. h. er hofft, der betroffene Zahler halte sich durch die Weiterschiebung der Last auf Dritte schadlos. Weil die Steuer in Prozenten des Preises erhoben werden kann, sind die günstigsten technischen Voraussetzungen für das Gelingen der Ueberwälzung gegeben. Der Steuerzahler, also der Verkäufer kann sich durch eine leicht berechenbare Heraufsetzung jedes Preises erholen (siehe S. 19 f.). Dieser Prozeß wiederholt sich so oft, bis schließlich der letzte Konsument des Produktes durch die Entrichtung des Preises die einkalkulierte Steuer zahlt und trägt. Ob aber die volle Weiterwälzung immer nach Wunsch erfolgt und ob nur der vom Gesetzgeber voraus bezeichnete Steuerdestinatar Träger wird, bleibt zum Teil dem Zufall überlassen, auch wenn die Ueberwälzung durch die Mithilfe des Gesetzes erleichtert wird. Den staatlichen Funktionären bereitet dieses Problem in der Regel keine Schwierigkeiten, weil eben der Ertrag der Steuer dadurch in keiner Weise direkt beeinflußt wird. Selbst einige Finanzwissenschafter, die sich mit der Ausgestaltung neuzeitlicher Umsatzsteuergesetze befaßt haben, sind von der vollen Ueberwälzbarkeit überzeugt, so Popitz, wenn er in seinen Ausführungen behauptet, die Ueberwälzung gelinge nur dann vorübergehend nicht, »wenn die Käufer ihren Bedarf einschränken und die Verkäufer die Preise senken, damit ein Anreiz zum Kauf entsteht«. Auf die Dauer aber werde die Umsatzsteuer nur eine Belastung des Verbrauches darstellen, »weil sie grundsätzlich alle Waren trifft und eine

nachhaltige Beschränkung des Bedarfs« nur um der Steuer auszuweichen, kaum möglich sei[53].

Man darf hier vielleicht die grundsätzlichen Erkenntnisse der Ueberwälzungstheorie in bezug auf Verbrauchssteuern festhalten. Gehen wir von der Voraussetzung aus, die Umsatzsteuer sei nur eine Verbrauchssteuer. Der Verkäufer schlägt also die Steuer zum Preis. Der Erfolg der Ueberwälzung hängt nun davon ab, in welchem Ausmaß sich die nachgefragte Menge des Produktes zum erhöhten Preis verändert. Bleibt diese unverändert, ist also die Nachfrage unelastisch, dann kann der Anbieter die Steuer überwälzen, die ursprüngliche Menge verkaufen und den gleichen bisherigen Reingewinn realisieren. Scheinbar trägt nun der Verbraucher die Steuer endgültig, aber ohne Zweifel vermindert sich seine Kaufkraft um den Steuerbetrag, falls er die gleiche Menge zu erhöhten Preisen weiterbezieht. Mit andern Worten: der ihm für die Anschaffung aller übrigen Güter zur Verfügung stehende Geldbetrag wird geringer. Gehen wir nun von der Voraussetzung aus, die angebotene Menge aller »andern« Produkte bleibe gleich, der Preis sei aber ebenfalls um den Betrag der Umsatzsteuer erhöht, dann ist es ganz klar, daß der Verbraucher nicht in der Lage ist (nicht einmal zu den ursprünglichen Preisen), die gleiche Produktmenge nachzufragen. Haben demnach die Anbieter aller andern Produkte ein Interesse am Absatz der ursprünglichen Menge, so müssen sie die Preise ihrer Produkte senken und zwar nicht nur um den Steuerbetrag, sondern soweit, daß die verringerte Kaufkraft des Verbrauchers infolge überwälzter Steuer genügt, um die frühere Menge »anderer« Produkte zu erwerben. In diesem Fall scheint es, der Verbraucher trage die Steuer überhaupt nicht; denn er kann sie ja immer auf den Erzeuger von »elastisch nachgefragten« Produkten rückwälzen. Sind aber diese Produzenten in der Lage, ihr Angebot sofort der verminderten Nachfrage anzupassen, dann trägt sie tatsächlich der Verbraucher, weil er dem Steuerbetrag entsprechend weniger konsumieren kann. Mehr über die Wirkungen der Ueberwälzung einer Umsatzsteuer läßt sich allgemein nicht voraussagen.

Auf Grund der aufgezeigten, sich durchkreuzenden Wirkungen entsteht ein ganz neues Preisgefüge. Auf keinen Fall darf man annehmen, die Umsatzsteuer habe lediglich eine allgemeine, ihr entsprechende Preiserhöhung zur Folge. Festhalten wollen wir auch, daß das Gelingen

---

[53] vgl. Popitz, Umsatzsteuer Hwb. d. St.W., Bd. 8, S. 375.

der »Preisüberwälzung« noch lange nicht die Ueberwälzung der realen Last bedeutet; denn ob ein Fabrikant oder Händler bei teilweiser Ueberwälzung durch die kleinere Gewinnquote oder bei voller Ueberwälzung durch einen kleinern Umsatz eine »Einkommenseinbuße« erleidet, spielt für ihn keine Rolle.

Die Kritik der eingangs erwähnten optimistischen Ueberwälzungstheorie von Popitz[54] richtet sich vor allem gegen den Bedarfsbegriff, den er verwendet, wenn er sagt, eine nachhaltige Einschränkung des Bedarfs sei nicht möglich. Die Gleichsetzung von Bedarf, ohne Rücksicht auf die Kaufkraft, mit tatsächlicher Nachfrage, wie das die optimistischen Ueberwälzungstheorien tun, darf man nicht anerkennen. »Käme es auf dem Markte nur auf den Bedarf an, so lebten wir im Schlaraffenland, zum mindesten gäbe es keine Absatznot in der Wirtschaft; denn der Bedarf ist, wo die Menschen erwerbswirtschaftlich denken, unendlich viel größer als die Produktionsmöglichkeit überhaupt[55].« Die Kaufkraft des Verbrauchers hängt in Wirklichkeit bei jeweils geltenden Preisen von der verfügbaren Gesamtsumme des Geldeinkommens ab und diese wird durch die Erhebung der Umsatzsteuer nicht eben erhöht. Vielmehr findet vorläufig eine Kaufkraftreduktion statt, weil ja die Steuersumme von der zur Zirkulation im privaten Konsumgüterkreislauf bestimmten Geldmenge ausgeschieden wird. Somit steht im gegebenen Zeitpunkt auf dem privaten Konsumgütermarkt der Zirkulation des gleichen Gütervolumens nur die um das Steueraufkommen verminderte Geldmenge gegenüber. Man wird nun einwenden, die Abschöpfung von Kaufkraft durch die Steuer bedeute keine Sterilisation derselben, sondern sei nur eine Uebertragung, sodaß durch die vermehrte öffentliche Nachfrage die ursprüngliche Parität zwischen Geld- und Gütermenge wieder hergestellt werde. Unter allgemeinen Gesichtspunkten betrachtet kann diese Einrede richtig sein. Man wird aber mit mir einig gehen, wenn ich behaupte, daß die öffentliche und die private Konsumgüternachfrage wohl wertmäßig identisch sein kann, sich aber nicht ausschließlich auf die gleichen Produkte bezieht, d. h. es kann also keine Mengenidentität vorhanden sein. Dies bedingt aber, wie eingangs erwähnt, die Diskrepanz zwischen Güter- und Geldmenge, sowohl auf dem privaten, wie öffentlichen Konsumgütermarkt. Und zwar werden im privaten Sektor im Zeitpunkt der Einführung und auch unmittelbar

[54] vgl. Popitz: Umsatzsteuer, Hb. d. St.W., S. 375 f, Bd. 8.
[55] vgl. Lampe A.: Umsatzsteuer, Wb. d. V.W., S. 632, Bd. III.

nachher, zu erhöhten Preisen, mehr Produkte angeboten als nachgefragt werden und was weniger ins Gewicht fällt, eventuell im öffentlichen Sektor mehr nachgefragt als angeboten. Mit andern Worten: Wenn die Umsatzsteuer zu den Produktionskosten gerechnet und zum Preis geschlagen wird, ohne daß eine entsprechende Erhöhung des Geldeinkommens der Verbraucher (Inflation) stattfindet (d. h. wenn die private Kaufkraft sich vermindert), bleibt dem Hersteller der einer elastischen Nachfrage unterworfenen Güter selbst dann, wenn er die Steuer aus dem eigenen Ertrag bestreitet, auf die Dauer nichts anders übrig, als sein Angebot resp. seine Produktion einzuschränken. Die geschwächte Kaufkraft der Verbraucher als Folge der überwälzten Umsatzsteuer führt dazu, daß eine Einschränkung des »Bedarfs« (resp. der Nachfrage) nicht nur »nicht möglich«, sondern die Regel ist. Somit führt eine allgemeine Ueberwälzung zu nichts anderem als zu Einschränkungen in der Produktion gewisser Güter. Um dies zu vermeiden, wird es für viele Produktionszweige vorerst vorteilhaft sein, wenn Hersteller und Handel zwecks Erhaltung des bisherigen Absatzvolumens je einen Bruchteil der Steuerlast übernehmen, weil die unmittelbare Einschränkung der Produktion im Einzelfall mit schwerwiegenderen Opfern verbunden sein kann (z. B. eine weitere Produktionskostenerhöhung als Folge der reziproken Wirkung des Gesetzes der abnehmenden Kosten bei steigender Produktion, Kapitalverluste, Abschreibungen usw.).

Im Einzelfall wird die Ueberwälzung umso eher gelingen, je unelastischer die Nachfrage eines Produktes ist. Sie wird also am ehesten bei lebenswichtigen Bedarfsartikeln gelingen. Aber jede gelungene Ueberwälzung steigert notwendigerweise die Elastizität der Nachfrage nach allen übrigen Produkten, weil für ihre Beschaffung weniger Geldeinkommen, d. h. Kaufkraft zur Verfügung steht.

In der Steuertheorie kennt man zwei allgemeine Lehrsätze[56] über die Aussichten einer Ueberwälzung der Verbrauchssteuern, die bei der Anwendung auf die Umsatzsteuer ihre volle Geltung behalten:

1. Je elastischer die Nachfrage einer bestimmten Ware ist, umsomehr wird die Steuer die Verkäufer und Hersteller treffen, und 2. je elastischer das Angebot einer bestimmten Ware ist, umsomehr wird die Steuer den Käufer treffen; je elastischer die Nachfrage ist, umsomehr wird sie eben bei jeder Steigerung des Preises der besteuerten Ware zu-

[56] vgl. Dalton: S. 83.

rückgehen und umso unvorteilhafter wird es für den Verkäufer, die Preise zu erhöhen. Auf der andern Seite wird, je elastischer das Angebot auf Nachfrageveränderungen reagieren kann, der Käufer sich die Ueberwälzung gefallen lassen müssen. Der Erfolg der Ueberwälzung hängt also jeweils in letzter Linie vom Verhältnis der Möglichkeiten, Konsum- bzw. Produktionseinschränkungen vornehmen zu können, ab. Die Ueberwälzungstheorie faßt diese Erkenntnis zusammen, wenn sie behauptet, die direkte Geldlast der Steuer auf Verbrauchsartikel verteile sich auf Käufer bzw. Verbraucher und Verkäufer bzw. Hersteller im Verhältnis der Elastizität des Angebotes zur Elastizität der Nachfrage[57]. Im Sonderfall, wenn die Elastizität der Nachfrage gleich der des Angebotes ist, steigt der Preis um die Hälfte des Steuerbetrages.

Es wird auch etwa behauptet, daß sich der Käufer durch eine willkürliche Einschränkung der Nachfrage gegen die Steuer wehrt, um sie auf diese Art und Weise gegen den Willen des Gesetzgebers von Produktion und Handel mittragen zu lassen. In diesem Falle wäre, um mit Popitz zu reden, eine nachhaltige Einschränkung des Bedarfs nicht möglich, und ein Mißlingen der Ueberwälzung nur von kurzer Dauer. Leider aber unterliegt die Einschränkung der Nachfrage nicht einem bloßen Willensakt des Verbrauchers, sondern wird ihm diktiert durch den Kaufkraftschwund.

Somit haben wir deutlich hervorgehoben, daß (wohlgemerkt) im Zeitpunkt der Einführung oder der Erhöhung einer Umsatzsteuer und in einer daran unmittelbar anschließenden kurzen Zeitspanne, wohl nur wenig Anbieter in der Lage sind, die »volle« Ueberwälzung durchzusetzen. Außerordentlich schlecht gestellt sind jene Produktionszweige, die infolge einer Ueberelastizität der Nachfrage gezwungen sind, die Steuer zu übernehmen und die dazu noch eine weitere Preisreduktion, entsprechend der durch den Kaufkraftschwund eingetretenen Verschlechterung des Absatzmarktes, vornehmen müssen.

Jedenfalls steht eindeutig fest: die Einführung der Umsatzsteuer muß von erheblichen wirtschaftlichen Gleichgewichtsstörungen begleitet sein und wird zu einer total unberechenbaren Weiterentwicklung der Wirtschaft führen.

Nun ist es aber gänzlich ausgeschlossen, daß es den Produzenten möglich sein wird, durch die Bestreitung der Steuer eine dauernde Er-

[57] vgl. Ropke: Finanzwissenschaft, S. 100.

tragsschmälerung in Kauf zu nehmen. Es sei denn, die Umsatzsteuer habe nur den Anstoß zu einer scheinbar noch möglichen Aenderung der Preisgestaltung zugunsten des Verbrauchers gegeben. Eine zweite Etappe der Ueberwälzungswirkungen ist daher gekennzeichnet durch die Rückwirkungen der Produktionskosten auf die Preisbildung; denn durch die fortdauernden Verluste jener Produktionsgruppen wird das anfänglich unelastische Angebot nach und nach elastisch. Der einsetzende Produktionsabbau dauert nun so lange, bis sich zum bestimmten Preis wieder ein neues Gleichgewicht zwischen angebotenen und nachgefragten Mengen herausbildet. Der Produktionsabbau setzt dagegen umso intensiver ein, »je stärker die Rentabilität durch Veränderungen der Preis-Kosten-Relation herabgesetzt wurde«[58]. Es beginnen sich nun durch die Veränderung des Angebotes (Einschränkung) die Wirkungen der bereits früher in der ersten Etappe erfolgten Einschränkung der Nachfrage auf den Preis zu kompensieren, sodaß nach Lampe mit einem Sinken der in der ersten Etappe gestiegenen und mit einem Steigen der gesunkenen Preise zu rechnen wäre. Dieser Ansicht Lampes kann man nur bedingt beipflichten; denn der Grund, warum die gestiegenen Preise, die sich doch auf Güter mit unelastischer Nachfrage beziehen müssen, sinken sollen, ist nicht ersichtlich. Es sei denn, durch den erwähnten Produktionsabbau würden Kapital und Arbeit frei, die sich nun der stabil gebliebenen Produktion zur Verfügung stellen und durch das übermäßige Angebot die Kapital- und Arbeitskosten senken, was wiederum auf die Preise dieser Produkte einwirken müßte, sodaß tatsächlich die gestiegenen Preise sinken würden. Man darf aber eine solche Wirkungsdiagnose schon als Spekulation bezeichnen; denn obschon ja eine Wahrscheinlichkeit für ihren Eintritt besteht, sind noch eine ganze Reihe von fremden und unabhängigen Umständen an ihrem Zustandekommen beteiligt. Wir wollen daher die Ueberwälzungswirkungen der zweiten Etappe bezeichnen als ein Steigen der gesunkenen oder stabil gebliebenen Preise bei gleichzeitigem Konsumrückgang. Damit aber steht fest, daß auf die Dauer die Ueberwälzung gelingen muß, d. h. der Verbraucher die Steuerlast zu tragen bestimmt ist und der Hersteller nur vorübergehend für kürzere oder längere Zeit Steuerträger sein kann. Dies ist ja auch die Erkennnis der optimistischen Theorie, die aber die erwähnten Wirkungen der zweiten Etappe schon gleich zu Beginn der Ent-

[58] vgl. Lampe: S. 633.

wicklung, also bei der Einführung der Steuer, für wirksam hält und demnach die schwerwiegende wirtschaftliche Umschichtung der Nachfrage nicht beachtet.

Auf Grund des wahrscheinlichen Produktionsabbaues (falls also die Steuer nicht ausrationalisiert oder von bisherigen Reingewinnen getragen wird) prophezeit nun Lampe der Umsatzsteuer weitere nachteilige Wirkungen. Einmal »weil Betriebseinschränkungen notwendig werden«, sei mit einer Verschlechterung der Arbeitsmarktlage zu rechnen, die selber eine weitere Kaufkraftreduktion verursache, sodaß nochmals Betriebseinstellungen unvermeidlich wären. Die Einführung einer Umsatzsteuer muß nach dieser spekulativ-theoretischen Anschauung notwendigerweise eine zyklische Krise mit all ihren nachteiligen Folgen auslösen. Es muß somit ein allgemeines Sinken des Lohnpreises erwartet werden, während dem Zinsfuß nach Lampe[59] steigende Tendenzen zuzuschreiben wären, »weil die Umsatzsteuerwirkungen in vielen Richtungen einen ganz unproduktiven Umbau der Wirtschaft erzwingen, der Kapitalien bindet«. Wenn auch zugegeben sei, daß eine Umsatzsteuer Verschiebungen der gesamten Angebots- und Nachfragestruktur einer Volkswirtschaft veranlaßt, und z. T. Aenderungen des Produktionsumfanges zu erwarten sind, so braucht doch dieser »unproduktive Umbau der Wirtschaft« keineswegs notwendigerweise die von Lampe prophezeiten Wirkungen zu begründen. Vergessen wir nämlich nicht, daß die durch die Besteuerung verursachte »private« Kaufkraftminderung volkswirtschaftlich keinen Verlust, sondern bloß eine Uebertragung an die öffentliche Hand bedeutet. Je mehr dadurch die Nachfrage auf dem privaten Konsum- und Produktionsgütermarkt eingeschränkt wird, desto mehr kann dagegen im öffentlichen Sektor die Nachfrage nach Produktiv- und Konsumgütern vergrößert werden. Damit aber würden alle Voraussetzungen für den Beginn einer allgemeinen Beschäftigungslosigkeit von Kapital und Arbeit dahinfallen, weil alle in einem Kreislauf freiwerdenden Produktionsfaktoren (Kapital und Arbeit) unmittelbar zur Beseitigung ihres Mangels im andern Verwendung finden. Diese Umschichtung kann bei freiem Wettbewerb sofort erfolgen, ohne daß die frei gewordenen Produktionsfaktoren überhaupt für gewisse Zeit beschäftigungslos sind. Dazu bleibe nicht unbeachtet, daß die Struktur der »öffentlichen Nachfrage«, sowohl nach Konsum- als auch nach Produktiv-

[59] vgl. Lampe: Umsatzsteuer, Wb. d. V.W., S. 633.

gütern von der der »privaten Nachfrage« nicht grundverschieden ist. Infolge der Kaufkraftübertragung an den Staat muß sich nun nicht unbedingt nur eine Nachfrage nach »neuen« Gütern entwickeln, da die öffentliche Hand heute in vermehrtem Maße die gleichen Konsum- und Produktivgüter wie die Privatwirtschaft nachfrägt (Landesverteidigung, Arbeitsbeschaffung, Sozialfürsorge usw.). Somit würde für bestimmte Produkte auch bei verminderter privater Kaufkraft kein Produktionsabbau nötig. Gesetzt der Fall, die gesteigerte »öffentliche« Nachfrage (entsprechend der durch die Steuer bedingten Kaufkraftübertragung) ist nicht nur wert-, sondern »mengenmäßig« gleich der »privaten« Nachfrageverminderung, dann wäre die unmittelbare und volle Ueberwälzbarkeit unbedingt vorauszusetzen, da ja die Gesamtnachfrage unverändert bliebe und der (private) Verbraucher die Steuerlast durch die »Einschränkung seines Bedarfes« (Nachfrage) trägt.

In Wirklichkeit wird eine Anpassung der Wirtschaft an den »neuen bzw. veränderten Bedarf« nicht zu vermeiden sein, die aber, das sei nochmals betont, umso reibungsloser gelingt, je rascher sich das Angebot der veränderten Nachfrage anpassen kann.

Wie man sieht, ist es keine Kleinigkeit, die Ueberwälzungswirkungen der Umsatzsteuer einigermaßen befriedigend darzustellen, da ja die Lösung dieser Probleme überhaupt zu den schwierigsten Aufgaben der Nationalökonomie gerechnet werden muß. Es ist nun eigentlich schon so, daß man nur sehr selten praktisch gültige Aussagen erhält. Das darf aber nicht dazu führen, die Ueberwälzung als eine »Frage der wirtschaftlichen Machtverhältnisse«[60], über die nichts Näheres bekannt ist, zu betrachten und demnach jede Begründung eines Wahrscheinlichkeitsurteiles als aussichtsloses Beginnen zu taxieren. Wenn auch über die Ueberwälzbarkeit einer bestimmten Steuer keine verbindlichen Aussagen gemacht werden können, ist es doch möglich, ihre Bedingungen eingehend zu ergründen. Wie wir vielleicht aus dem Vorausgegangenen entnehmen dürfen, gelingt die Lösung des Problems nur im Rahmen einer modernen Preis- bzw. Verteilungstheorie; d. h. jede echte Ueberwälzung bewirkt eine Variierung der Angebots- und Nachfrageverhältnisse.

Auf Grund aller vorausgegangenen Erwägungen müssen wir den Schluß — die Umsatzsteuer belaste in letzter Linie resp. »auf die Dauer«

---

[60] vgl. Röpke: S. 98.

nur den Verbraucher —, unterstützen. Doch kann dieses Ergebnis nicht die alleinige und unmittelbare Folge der Ueberwälzung sein, sondern es ist ebenfalls bedingt durch andere indirekte Steuerwirkungen. Falls wir nun die Frage, ob die Ueberwälzung gelinge, zu beantworten haben, können wir demnach nicht endgültig mit ja antworten, weil wir die Rückwirkungen der vertikalen[61] Ueberwälzung, d. h. die Wirkungen zweiten Grades oder die Wirkungen der diagonalen Ueberwälzung, nicht als Folgen der Steuerüberwälzung selbst, sondern als eine weitere Auswirkung der Steuer mit allen möglichen, aber unbestimmbaren Störungen im bestehenden Gleichgewicht betrachten wollen. Andernfalls dürfen wir mit demselben Recht von einer Ueberwälzbarkeit aller andern Steuern u. a. Einkommens-, Vermögens-, Erbschaftssteuern usw. sprechen, weil ihnen ähnliche »diagonale Wirkungen«, Kaufkraft abschöpfende Wirkungen, wie der Umsatzsteuer, zugeschrieben werden müssen.

Damit berühren wir den wunden Punkt der ganzen Ueberwälzungstheorie; denn je nach der Wahl von Ausgangspunkt, Voraussetzungen und Begriffsdefinitionen ergeben sich bei der Betrachtung dieses Phänomens die widersprechendsten Urteile. Aus diesem Grunde resultieren z. T. die unterschiedlichen Beurteilungen der Ueberwälzungswirkungen einer Umsatzsteuer. Auch die vertretene Ansicht, sie belaste in letzter Linie nur den Verbraucher, ist nämlich nicht unangefochten. In einem ältern Exposé (Formen und Bedeutung der Umsatzsteuer) erklärte z. B. das eidg. Finanz- und Zolldepartement, daß die Steuer eher vom Unternehmereinkommen bestritten werde, wie ein Vergleich des Lebenskostenindexes zwischen Holland (das auf 1. Jan. 1934 eine Umsatzsteuer einführte) und der Schweiz vermuten lasse. Setzt man die Indices beider Länder am Ende 1933 = 100, dann ergebe sich auf März 1934 ein Verhältnis von 102 : 99 und auf Juni 1935 ein solches von 98 : 97. Dazu schreibt das E.F.Z.D., man müsse vermuten, daß auf die Dauer — angesichts der ungünstigen Konjunktur — die Steuer in Hol-

[61] Nach der Therminologie Attilio da Empoli in teoria generale daila translatione delle importe (1925), S. 213, ist vertikale Ueberwälzung, direkte Ueberwälzung vom Verkäufer auf den Käufer. »Wenn der Verbraucher des Produktes A die Steuer tragen muß, mag er gezwungen sein, eine geringere Menge einer Ware B zu kaufen. Um diese Verringerung seines Absatzes zu vermeiden, mag der Produzent der Ware B sich veranlaßt sehen, den Preis zu ermäßigen. So wird die Steuer auf die Ware A »*diagonal*« auf den Produzenten der Ware B überwälzt.« (Zitiert nach Seligmann. S. 242.)

land nicht dem Konsumenten habe aufgebürdet werden können. Im weitern zitierte das Exposé zur Stützung dieser These Angaben des deutschen Institutes für Konjunkturforschung, das u. a. den Anteil der Betriebsinhaber an der Umsatzsteuer (Deutschland) mit $^2/_3$ und den der Verbraucher mit $^1/_3$ schätzt (vermutlich zwischen 1935—1937). Damit ist aber keineswegs bewiesen, daß die Steuer eher das Einkommen des Unternehmers, als das des Verbrauchers treffe; denn einmal wäre zu untersuchen, ob die Bewegung der holländischen Lebenskosten, abgesehen vom Einfluß der Umsatzsteuer, mit derjenigen der Schweiz übereinstimmen würde. Aehnlich müßte auch für Deutschland festgestellt werden, ob die Steuer nicht zu $^2/_3$ irgendwie ausrationalisiert worden sei (technischer Fortschritt, Rohstoffverbilligung, Gesetz der abnehmenden Kosten usw.).

Die im Exposé geäußerte Ansicht ist nicht etwa eine Ausnahme, pflichtet ihr doch z. B. auch Engländer[62] bei, wenn er schreibt:

»Eine allgemeine Verbrauchssteuer bedeutet im Ergebnis doch nur Preisverschiebungen und zugleich Minderung des Ertrages der Erzeuger«. Der Verbraucher werde grundsätzlich nicht getroffen und zwar infolge der von ihm ausgehenden Rückwälzung (diagonale Ueberwälzung) einer jeden, den Preis erhöhenden Steuer. Man dürfe also insbesondere nicht annehmen, daß dann (selbst wenn alle Güter von Verbrauchssteuern getroffen werden) eine Rückwälzung von einem Gut auf das andere nicht möglich sei und die Steuer somit auf den Verbraucher haften bleiben werde.

Ohne Vertreter agnostizischer Lehren zu sein, müssen wir doch auf eine allgemein theoretische Begründung der Ueberwälzungsaussichten und Folgen verzichten, da sich so zahlreiche Einflüsse kreuzen, daß eine praktisch richtige Beurteilung nicht möglich sein wird. Lediglich eines steht fest: sie wird wirtschaftliche Störungen verursachen und die wirtschaftliche Weiterentwicklung unbestimmbar beeinflussen.

Da wir die Umsatzsteuer nicht nur ausschließlich vom volkswirtschaftlichen Standpunkt betrachtet haben, sei es gestattet, zum Schlusse die Bedingungen und Wirkungen der Ueberwälzung für den Einzelfall rekapitulierend zusammenzufassen[63].

---

[62] vgl. Engländer: Finanzwissenschaft und tschech. Finanzrecht, S. 85 ff.
[63] vgl. Seligmann: Die Lehre von der Steuerüberwälzung, S. 207—241.

1. Es gilt vor allem der Satz: Die Steuerlast verteilt sich auf Käufer und Verkäufer im Verhältnis der Elastizität des Angebotes zur Elastizität der Nachfrage.

2. Je niedriger die Steuer, desto weniger sind erhebliche Störungen im Gleichgewicht zwischen Angebot und Nachfrage zu erwarten, desto eher gelingt die Ueberwälzung.

3. Je enger die Erhebung mit Produktions- und Tauschakten verbunden ist, desto leichter gestaltet sich die Fortwälzung vom Produzenten auf den Konsumenten.

4. »Der Ueberwälzungsvorgang erfährt eine Modifikation, je nachdem die freie Beweglichkeit von Kapital und Arbeit aus den höher besteuerten Gebieten in niedriger besteuerte erschwert ist oder nicht«[64]. Würden die Produkte einer Branche höher besteuert als die einer andern (z. B. bei einer allgemeinen Umsatzsteuer und gelingt die Ueberwälzung teilweise nicht), »wird man damit rechnen müssen, daß Kapital und Arbeit so lange aus diesem Produktionszweig heraustreten, bis durch die Verringerung des Angebotes eine Preiserhöhung im Umfang der nicht überwälzten Steuer eingetreten und damit die Durchschnittsprofitrate wieder erreicht ist.«

5. Bei Monopolartikeln wird, so paradox das klingen mag, in der Regel die Steuer nicht, oder nicht ganz überwälzt werden können, weil eben nicht das Grenzprodukt den Preis bestimmt, sondern weil dieser schon vor der Einführung einer Umsatzsteuer so festgelegt war, daß er dem Monopolisten den denkbar größten Gewinn abwirft. Aus diesem Grunde gestaltet sich eine Ueberwälzung nicht so einfach wie bei erhöhten Kosten des Grenzproduktes.

6. Wird das gleiche Produkt zu verschiedenen Kosten hergestellt, dann werden bei elastischer Nachfrage die Grenzproduzenten ruiniert, falls leistungsfähigere Betriebe die Steuer ganz oder teilweise tragen, nicht aber bei unelastischer Nachfrage.

7. Unterliegt die Produktion eines Artikels stark dem Gesetz der degressiven Kosten, so wird auch bei weniger elastischer Nachfrage eine Ueberwälzung nicht versucht werden.

---

[64] vgl. Röpke: S. 100, 101.

4. *Umsatzsteuer und Konzentrationsprozeß.*

Sind wir auch nicht in der Lage, detaillierte Angaben über die Wirkungen der Steuer allgemein verlauten zu lassen, so zeigen sich gewisse Entwicklungstendenzen so deutlich, daß man ohne spekulativ theoretische Voraussetzungen bestimmte Nebenwirkungen prophezeien darf. Und zwar trifft es hauptsächlich Nebenwirkungen der allgemeinen Umsatzsteuer. Da sie grundsätzlich jedem Warenumsatz »anhaftet«, also in ihrem Endeffekt durch die Zahl der Umsatzphasen beeinflußt wird, kann man durch Steuerausweichungen (z. B. durch eine Verkürzung der Handelskette, in dem man bestimmte unnötige Glieder überspringt) auf bequeme Art und Weise die verteuernden Wirkungen mildern. Der Einfachheit halber wollen wir im folgenden die direkte (Preis) Ueberwälzung voraussetzen. Die Ausschaltung »unnötiger Produktionszweige« wird sich in der Regel auf Unternehmungen beschränken, die ihrer Struktur nach in keinem Zusammenhang mit der technischen Produktion stehen. Sie kann also nicht solche Umsätze betreffen, denen eine technische ver- oder bearbeitende Umgestaltung vorausgeht. Eine Ausschaltung wird sich deshalb auf die Handelsumsätze beschränken und sie wird immer dann erfolgen, wenn die durch die Tätigkeit des Handels (hauptsächlich Zwischenhandel, Großhandel) verursachte Preiserhöhung (inkl. Steuer) nicht gerechtfertigt erscheint. Diese Wirkung einer allgemeinen Umsatzsteuer ließe sich durch eine grundsätzliche Befreiung der Umsätze, denen keine unmittelbare, technische Be- oder Verarbeitung vorausgeht, vermeiden. Man müßte, wie z. B. die U.S.A. 1862 (siehe S. 198), das Prinzip einer mehrphasigen Produzentenumsatzsteuer verwirklichen. Popitz schreibt dazu[65]: »Dann würden aber eine so große Menge von Umsätzen steuerfrei bleiben, daß an ein Milliardenergebnis nicht zu denken wäre, oder nur dann, wenn zum Ausgleich die Umsätze der Produzenten und Fabrikanten mit sehr hohen Sätzen belastet würden. Dadurch würde an verhältnismäßig früher Stelle des Wirtschaftsprozesses bereits durch starke Preiserhöhung Kapital festgelegt und die Verteuerung der Ware doch am Schluß vielleicht nicht geringer sein«.

Tatsächlich kennt keine moderne Mehrphasensteuer eine grundsätz-

---

[65] vgl. Potitz: Die Befreiung des reinen Warenhandels nach §7 d. D.U.St.G. 1920. D.St.Bl. 1920, S. 435.

liche Befreiung des Handels, trotzdem vereinzelte Privilegien üblich sind.

Wie wir im folgenden noch sehen werden, sind die Bestrebungen zur Vermeidung der »Großhandelsumsätze« nicht allein das Ergebnis der Umsatzsteuer. Leider veranlaßt oft allein die weit verbreitete Vorstellung von der Ueberflüssigkeit des Zwischenhandels und der Zweckmäßigkeit des kürzesten Absatzweges die Ausschaltung des selbständigen Zwischenhandels. Während man gemeinhin dem Kleinhandel eine volkswirtschaftliche Berechtigung zuerkennt, glaubt man vielfach dem »reinen« Handel eine Funktion im Güterverteilungsprozeß absprechen zu können. Dabei braucht sich doch die produktive Leistung des Handels keineswegs nur auf die direkte Versorgung des letzten Verbrauchers zu beschränken; denn abgesehen von den Funktionen des Zwischenhandels (u. a. Verteilung der Rohstoffe, Halbfabrikate an Produzenten) entspricht auch der »reine Handel, die bloße Aufeinanderfolge von Kauf und Verkauf ohne räumliche Beziehung des Verkäufers zur Ware«[66], wenn nicht notwendigerweise, so doch vielfach, einem volkswirtschaftlichen Bedürfnis.

Unter sozialpolitischen Gesichtspunkten betrachtet stellt die Benachteiligung des reinen Handels (Kommissionsgeschäfte, Umsätze der Makler, Handelsagenten und dgl.) nicht unbedingt eine »schädliche Ausschaltung« dar. Wichtiger erscheint die Tatsache, daß neben dem reinen Handel auch der Großhandel allgemein den gleichen Wirkungen untersteht. Trotzdem auch er keine technische Umgestaltung des Produktes vornimmt, besteht seine Leistung nicht im bloßen Kauf und Verkauf (d. h. es handelt sich nicht bloß um einen »Verkehrsakt im volkswirtschaftlichen und um ein Verkaufsgeschäft im rechtlichen Sinne«[67]). Zum mindesten findet neben der Besitzübertragung auch eine Ortsveränderung der Ware (Ueberführung in das Lager des Käufers) statt. Daneben erfüllt aber der Großhandel auch noch andere Funktionen, denken wir nur etwa an Lagerung, Sortierung, Reinigung, Verpackung, Versendung und dgl.

Trotz all den volkswirtschaftlich wichtigen Funktionen erscheint aber der selbständige Großhandel, sowohl dem Fabrikanten als auch dem Detaillisten und Verbraucher nur als unnötige Kosten verursachende

---

[66] nach Popitz: D.St.Bl. 1920, S. 436.
[67] vgl. Popitz: D.St.Bl. 1920, S. 436.

Erweiterung des Absatzweges, sodaß er ständig der Gefahr einer Umgehung ausgesetzt bleibt. Gewährleistet ihm doch die weitgehende, zweiseitige Abhängigkeit (vom Lieferanten und vom Abnehmer) nur bescheidene Gewinnchancen (wenn die Geschäftstätigkeit nicht auf spekulative Lagerhaltung gerichtet ist), da sowohl der Lieferant als auch der Abnehmer in der Lage sind, mit Direktlieferungen bzw. Direktbezug zu drohen. Das Vorhandensein einer günstigen Konjunktur genügt also, um die entwicklungsmäßige Ausschaltung dieser Handelsphase zu veranlassen. Diese Tendenz verschärft sich, wenn dazu die Aussicht besteht, Umsatzsteuer zu sparen. Obwohl mit jeder Umgehung des Großhandels die Zahl der rechtlichen Umsätze sich ohne Zweifel verringert, ist es doch fraglich, ob die kürzere Handelskette notwendigerweise einem wirtschaftlich rationellern Absatzweg entspricht; denn die rechtliche Ausschaltung dieser Handelsphase kann ihre wirtschaftliche Funktion nicht beseitigen. Mit andern Worten, wirtschaftlich kann es sich nur um eine Scheinausschaltung handeln, weil die Funktionen des Großhandels nun z. B. durch die Fabrikationsunternehmungen direkt ausgeübt werden müssen, in der Weise, daß sie sich entsprechende Vertriebs- und Handelsorganisationen angliedern, wobei es dahingestellt sein mag, ob diese sich für Verbraucher und Hersteller immer als durchwegs rationeller, d. h. billiger erweisen.

Diese entwicklungsmäßig bedingte Tendenz zur Konzentration der Absatzorganisationen wird, wie betont, durch die Steuereinsparung sehr angeregt. Die Vertriebskosten der Direktlieferungen dürfen nun um so viel mehr betragen als die ersparte Steuer ausmacht. An Stelle des selbständigen Großhandels kann also ein unrationellerer, kostenmäßig teurerer fabrikeigener Vertrieb treten, ohne daß Rentabilitätserwägungen eine Ausschaltung verhindern. Vergegenwärtigt man sich, mit welch kleinen Gewinnspannen sowohl der »reine« Handel, als auch der gewöhnliche Zwischenhandel arbeiten und wie groß im Verhältnis dazu die Steuereinsparung sein kann, dann wird man die nachteiligen Folgen der allgemeinen Umsatzsteuer auf diese Wirtschaftszweige und, in vielen Fällen, auf die Bildung einer rationellen Absatzorganisation einigermaßen überblicken.

Zwei Beispiele sollen das Gesagte illustrieren: (Wir setzen voraus, die Vertriebskosten seien im Fall a, bei selbständigem Großhandel und im Fall b, bei fabrikeigenem Großhandel, gleich.)

Nr. 1 a)

	Preis: Fr.	Steuer: 2 %	Total:	Marge:
1. Fabrikant verkauft an Großhändler zu	100	2	102	—
2. Großhändler verkauft an Detaillisten zu	112	2,2	114,2	ca. 10 %
3. Detaillist verkauft an Verbraucher zu	150	3	153	ca. 31 %

b)

1. Fabrikant verkauft an Kleinhändler zu	110	2.2	112.2	—
2. Kleinhändler verkauft an Verbraucher zu	148	3	151	ca. 31 %

In unserem Beispiel dürfen also die Mehrkosten des direkten Versandes Fr. 2.— mehr ausmachen, ohne daß die Ausschaltung unterbleibt. Betragen im Fall a für den Großhändler (bei einer Marge von 10 %) die Kosten Fr. 10.—, so dürfen sie bei der Direktlieferung bis Fr. 12.— ausmachen, d. h. rund 20 % höher sein, bis die Steuereinsparung kompensiert ist.

Nr. 2 a)

	Preis: Fr.	Steuer: 2 %	Total:	Marge:
1. Fabrikant verkauft an Kommissionär zu	100	2	102	—
2. Kommissionär verkauft an Detaillisten zu	107	2,1	109,1	ca. 5 %
3. Detaillist verkauft an Konsument zu	143	2,9	145,9	ca. 31 %

b)

1. Fabrikant verkauft an Detaillist zu	105	2.1	107,1	—
2. Detaillist verkauft an Konsument zu	141	2,8	143,8	ca. 30 %

Im Beispiel 2 dürfen also die Mehrkosten Fr. 2.10 ausmachen, wenn die Provision des Kommissionärs Fr. 5.— betragen hat, mit andern Worten, der kürzere Absatzweg darf ca. 40 % teurer sein, ohne daß er unrentabler erscheint.

Die Tendenz, vertikale Betriebskonzentrationen zu fördern, ist unverkennbar. Die Steuereinsparung kann nicht nur durch die, allerdings sozialpolitisch bedeutsame, Ausschaltung des selbständigen Großhandels, sondern überhaupt durch jede rechtliche Umsatzverminderung geschehen, sei es dadurch, daß ein Betrieb z. B. eine eigene Rohstoffbasis besitzt, oder mehrere Verarbeitungsprozesse in eigener Unternehmung vornimmt usw. Dadurch, daß der konzentrierte Betrieb sonst wirtschaftlich selbständige Umsatzphasen vermeidet, verschafft er sich neue Kostenvorteile. Durch diese Wirkung der allgemeinen Umsatzsteuer erstehen hauptsächlich dem Gewerbe neue Schwierigkeiten. Obwohl zwar die Konzentration entwicklungsmäßig bedingt ist, geht es doch in der Regel nicht an, sie absichtlich durch die Umsatzsteuer zu fördern und damit den ständigen, kontinuierlichen Umschichtungsprozeß zu übersteigern, besonders nicht, weil eine Reihe anderer steuerlicher Abgaben diese natürliche Entwicklung mit Recht zu hemmen versuchen.

Mit der Einführung einer allgemeinen Umsatzsteuer fördert man also unbewußt den wirtschaftlichen Rationalismus, wobei wir behaupten können, daß die Konzentration der Produktionsbetriebe im Ergebnis auch wirtschaftlich rationell sein wird; denn der betriebliche Zusammenschluß rechtfertigt sich niemals allein aus Steuerersparnisgründen, sondern es müssen damit dauernde betriebswirtschaftliche Kostenvorteile verknüpft sein. Die Konzentration des Absatzweges dagegen bedeutet nicht unbedingt eine wirtschaftlich rationelle Maßnahme. Die Kosten des bis anhin vom selbständigen Zwischenhandel übernommenen Risikos, Kosten der Lagerhaltung (Ausgleich zwischen kontinuierlicher Produktion und diskontinuierlichem Verbrauch) und dgl. können eben nicht ausgeschaltet werden, sodaß durch die Schaffung einer neuen, betrieblich abhängigen Absatz- oder Verteilungsorganisation in der Regel keine Senkung zu erwarten ist. In diesem Falle werden dann event. durch die im Verhältnis zur Marge beträchtliche Steuerersparnis auch wirtschaftlich ganz unrationelle Konzentrationen nicht gehemmt, sondern sogar gefördert.

Wenn also gegen die »vertikale« Betriebskonzentration (die nebenbei nicht nur ein Produkt theoretischer Ueberlegungen ist, da z. B.

in Deutschland [1924], als der Steuersatz 2 und 2,5 % betrug, trotz Innenbesteuerung diese Wirkungen unverkennbar waren) »nur« sozialpolitische Argumente anzuführen sind, muß aber der Großhandel auch vom wirtschaftlichen Standpunkt vor der drohenden »Auskämmung« bewahrt werden.

Im Gegensatz zu andern (hauptsächlich die diagonalen) Ueberwälzungswirkungen lassen sich durch die Steuertechnik diese unerwünschten Konzentrationsfolgen abschwächen. Einmal beseitigt die »Innenbesteuerung konzentrierter Betriebe« oder die »Zusatzsteuer für mehrstufige Fabrikationsunternehmungen« wesentliche Einwände. Selbst der am meisten gefährdete Zwischenhandel kann nachhaltig geschützt werden und zwar auf verschiedene Arten, z. B. durch eine vollständige Befreiung, oder durch Reduktion des Steuersatzes. Erinnern wir uns nur an die durch das deutsche Gesetz von 1934 getroffene Regelung. Auf Grund subjektiver Befreiung sind die Umsätze der Makler und Handlungsagenten (§ 4, Abs. 3), soweit der Geschäftsabschluß im Namen eines Dritten vollzogen wird, frei; ebenso die Umsätze aus ihrer Tätigkeit bis zu 6000 RM. Ferner sind steuerfrei (§ 4, Abs. 4) Lieferungen notwendiger Rohstoffe und Halberzeugnisse im Großhandel, soweit der Unternehmer die Gegenstände erworben, sie weder bearbeitet noch verarbeitet . . . Dazu § 7, Abs. 3; »die Steuer ermäßigt sich auf 0,5 % (statt 2 %) für Lieferungen für nicht unter § 4, Abs. 4 fallende Gegenstände im Großhandel, soweit die Unternehmer die Gegenstände erworben, sie weder bearbeiten noch verarbeiten und die Voraussetzungen für die Steuerermäßigung buchmäßig nachgewiesen haben«. Mit andern Worten, »reiner Handel« (mit Ausnahme der Kommission) und Rohstoff- und Halbfabrikatgroßhandel sind frei und der Produktgroßhandel entrichtet eine stark ermäßigte Abgabe.

5. *Die Umsatzsteuer und der Außenhandel.*

Wir hatten schon verschiedentlich Gelegenheit, einige Wirkungen auf den Außenhandel festzustellen. Grundsätzlich aber gilt: Für den Export bedeutet jede Umsatzsteuer eine starke Hemmung; denn das Exportprodukt wird ebenfalls mit der Steuer belastet. Dadurch wird nun ohne Zweifel die Konkurrenzfähigkeit der einheimischen Exportindustrie im Auslande verschlechtert, weil die ausländische Konkurrenz ohne

Umsatzsteuer, bei einigermaßen gleichen Produktionsbedingungen, einen beachtlichen Kostenvorsprung in der Höhe der Gesamtbelastung des Exportproduktes erhält.

Die Belastung der Ausfuhr stellt damit einen Versuch des Staates dar, das Ausland zu Steuerleistungen an das Inland beizuziehen, der allerdings nur in den seltensten Fällen gelingen wird, z. B. dann, wenn das Exportprodukt aus irgend welchen Gründen ein Angebotsmonopol besitzt. Im Fall des freien Wettbewerbes aber darf man eine Ueberwälzung dieser Steuerleistung an den ausländischen Konsumenten kaum voraussetzen. Einmal kann entsprechend der diagonalen Rückwälzung das Exportvolumen (unter Umständen um mehr als der Steuerbetrag ausmacht) zurückgehen. Ferner ist anzunehmen, daß auch bei gleicher Menge, zu erhöhten Preisen des Landes A, nach B exportierter Produkte keine ursächlich bedingte Nachfragevermehrung in A nach Importgüter von B eintritt. Auf »die Dauer« gesehen, steht demnach zur Zahlung der teureren A-Exportgüter nur die gleiche Menge der im Preise unveränderten B-Produkte zur Verfügung, sodaß sich eine Neubewertung des Devisenkurses bei freiem Devisenverkehr (event. auch des Verrechnungskurses bei Devisenzwangsbewirtschaftung) aufzwingt. Und zwar wird in B das A-Geld sinken, d. h. die B-Kaufkraft steigen, sodaß mit gleich viel B-Geld die gleiche Menge »teurerer« A-Exportgüter erstanden werden können. Umgekehrt wird in A der B-Kurs steigen, also die Kaufkraft des A-Geldes kleiner werden, sodaß die gleiche Menge der nicht »verteuerten« B-Produkte nur mit mehr A-Geld erstanden werden kann. Somit wird der Versuch, das Ausland zu Steuerleistungen an das Inland beizuziehen, wohl zum Scheitern verurteilt sein.

Auf der andern Seite bedeutet die freie Einfuhr eine unerwünschte Konkurrenz der einheimischen Industrie, weil ja die Verarbeitungsumsätze der Importprodukte frei bleiben, falls das Exportland keine ähnliche Umsatzsteuer erhebt. Somit kann der Exporteur — bei sonst gleichen Produktionsbedingungen — um die Quote aller Verarbeitungsumsätze billiger liefern. Einen »Ausgleich« erhält man erst, wenn bei der Einfuhr eine einmalige Umsatzabgabe vom Wert der eingeführten Ware, nicht zum gewöhnlichen Satze, sondern zu einem erhöhten Satz, der als Aequivalent für alle entgangenen ausländischen Verarbeitungsumsätze dient, erhoben wird.

Diese beiden unerwünschten, an sich nicht problematischen Nebenwirkungen der Umsatzsteuer lassen sich nicht bestreiten. Doch auch

diese Mängel stellen die Steuertechnik vor keine unlösbaren Aufgaben. Weil aber hier keine grundsätzlich richtige Lösung möglich ist, sondern weil das jeweilige Vorwiegen bestimmter, damit erwarteter wirtschaftspolitischer Wirkungen den Grund für die differenzierten Lösungen abgibt, wollen wir kurz einige gesetzliche Regelungen durchgehen und wenn möglich versuchen, die damit verbundenen wirtschaftspolitischen Interessen und Erwartungen zu analysieren.

Die mannigfaltigsten Differenzen lassen sich bei der Einfuhr erkennen; denn es gibt eine Reihe Gesetze, die sie als grundsätzlich steuerfrei und andere, die sie ebenso grundsätzlich als steuerpflichtig deklarieren. Die Vertretung der Konsumenten- oder der Produzenten-Interessen veranlaßt eine der beiden grundsätzlich möglichen Lösungen. Glaubt der Gesetzgeber, der Schaden einer Freilassung, der Produzentenkreisen erwachsen kann, sei geringer als der Nutzen, den dadurch die Konsumenten erfahren, dann wird er eben die Einfuhr nicht der Steuer unterwerfen, und umgekehrt, eben besteuern. In allen Ländern, die eine Einfuhrbelastung kennen, läßt sich denn auch feststellen, daß die Argumente zur Begründung der Erfassung nicht in erster Linie aus fiskalischen Erwägungen gewonnen werden, sondern daß hauptsächlich der Schutz der einheimischen Industrie vor der ausländischen Konkurrenz das ausschlaggebende Kriterium ist. Wir wollen dabei nicht außer Acht lassen: Durch die Besteuerung der Einfuhr dient man der einheimischen Exportindustrie, die auf ausländische Rohstoffe angewiesen ist, nicht sehr. Daß aber die Belastung der Einfuhr zum Schutze der einheimischen Industrie (d. h. zur Vermeidung der Ausschaltung der Binnenproduktion durch den ausländischen Ausfuhrhandel) keine absolute Gewähr für den Nichteintritt dieser Folgen bietet, sollte klar sein; denn in Wirklichkeit entscheiden darüber eine ganze Reihe von Voraussetzungen, wie die persönliche Tüchtigkeit des Produzenten, natürliche (Standorts-, Rohstoff-, Arbeits-) Kostenvorteile, Konjunktur und dgl.

In der Regel verpflichtet man die Einfuhr zu einer Abgabe in der Höhe des gewöhnlichen Steuersatzes, berechnet vom vereinbarten Entgelt, Verkaufspreis, Wert (inkl. Verpackungs-, Transport-, Versicherungskosten, sowie des Einfuhrzolles). Es zeigt sich aber sehr bald, daß die Besteuerung der Einfuhr nach den Normen der Umsatzsteuer nicht genügt. Man verlangt u. a. erhöhte Steuersätze, »um die Steuerbelastung der aus dem Ausland eingeführten Waren mit der Belastung der im In-

land erzeugten, gleichartigen oder den gleichen Zwecken dienenden Waren tunlichst in Einklang zu bringen« (Oesterreich: Verordnung vom 31. Dez. 1923).

Deutschland, das zu Beginn der Aera dieser Steuer 1919—1932 die Einfuhr und das Verbringen von jeder Umsatzabgabe befreite, erfaßt sie nun nach dem neuen Gesetz von 1934 ebenfalls. Allerdings versucht die deutsche Gesetzgebung nicht, wie das sonst üblich ist, die Einfuhr als steuerbaren Umsatz zu erklären, sondern sie wird Gegenstand einer selbständigen Verbrauchssteuer im eigentlichen Sinne, nämlich der sogen. Umsatzausgleichssteuer. Doch auch eine konsequente Besteuerung der Einfuhr kann zu wirtschaftspolitisch unerwünschten Nebenwirkungen führen, sodaß dieser Grundsatz wieder durch weitgehende Ausnahmen durchbrochen werden muß[68].

Wesentlich einfacher gestaltet sich die Regelung der Steuerpflicht für Ausfuhrlieferungen, obschon natürlich auch in diesem Fall der Widerstreit der Meinungen inbezug auf die Priorität gewisser wirtschafts- und finanzpolitischer Voraussetzungen (etwa fiskalischer Ertrag gegen Schutz der Exportindustrie) in den verschiedenartigen Gesetzesbestimmungen zum Ausdruck kommt. In einer Mehrheit von Gesetzen finden wir, daß wenigstens die direkten Lieferungen ins Ausland durch Hersteller und Händler frei sind. Größere Schwierigkeiten ergeben sich dann, wenn dem Händler zwecks Gleichstellung mit dem Ausfuhrfabrikanten ein Vergütungsanspruch gewährt werden muß, vgl. z. B. § 4 des deutschen Gesetzes von 1919:

> »Erbringt der Unternehmer den Nachweis, daß er die von ihm ausgeführten Gegenstände im Inland erworben hat . . . und daß die Lieferung an ihn der Steuerpflicht unterlag, so vergütet ihm die Steuerstelle den Teil des entrichteten Entgeltes, der der Steuer für die Lieferung an ihn entspricht . . .«

Demgegenüber weist das heute in Kraft stehende Gesetz viel weitgehendere Ausfuhrrückvergütungen auf. Einmal wird nach § 4 Abs. 3 die Ausfuhrlieferung grundsätzlich befreit. Dann kennt das Gesetz aber nach § 16, Abs. 1 einmal die sogen. Ausfuhrhändlerrückvergütung[69].

---

[68] Nähere Ausführungen über das reichlich komplizierte Verfahren, siehe bei: H. Held: Die Einfuhr und Ausfuhr im U.St.Ges. Verlag Dr. O. Schmitt, 1935.

[69] vgl. Held H.: S. 47.
vgl. Velhov: Handkommentar.
vgl. Wirkau: Ausfuhr im U.St.Recht. D.St.Bl. 1939, S. 453.

Dadurch erreicht man zunächst, daß der Umsatz zwischen Hersteller und Ausfuhrhändler »steuerlich ausgeschaltet« wird; denn: »Weist der Unternehmer nach, daß er Gegenstände, die er im Inland erworben oder eingeführt hat, ohne Bearbeitung ... in das Ausland ausführt, so kann ihm ein Betrag vergütet werden, der zum Ausgleich der Steuer dient, die auf der Lieferung an ihn ... lastet.«

Dazu kommt aber nach § 16, Abs. 2 eine weitere Ausfuhrvergütung; denn: »Weist ein Unternehmer nach, daß er Gegenstände in das Ausland ausgeführt hat, so kann ihm auf Antrag ein Betrag bis zur Höhe der Steuer vergütet werden, die auf der Lieferung oder der Einfuhr der Bestandteile, Zubehörteile und Hilfsstoffe lastet, die bei der Erzeugung der Gegenstände verwendet worden sind«.

Mit andern Worten: Durch die Vergütung wird das Exportprodukt auch von der Steuer auf »Verarbeitungsumsätze« und der Einfuhrausgleichssteuer entlastet und sein Exportpreis kann um die »Steuerkosten« gesenkt werden.

Ohne viel Phantasie läßt sich vermuten, wie die praktische Durchführung dieser Bestimmungen Schwierigkeiten bereitet. Wir sind denn auch nicht erstaunt, daß die Vergütung von der Erfüllung einer Reihe formeller Voraussetzungen abhängig gemacht werden muß.

Wesentlich einfacher gestaltet sich die Lösung der Ein- und Ausfuhrprobleme, wenn statt einer allgemeinen Umsatzsteuer eine Einphasensteuer erhoben wird. Einmal ist dann durch eine Einfuhr-(Ausgleichs-)-steuer die absolute steuerliche Gleichstellung zwischen in- und ausländischen Produzenten leicht erreichbar und zum andern läßt sich eine Exportrückvergütung, da der bezahlte Steuerbetrag leicht ermittelt werden kann, befriedigender durchführen.

II. Abschnitt.

Der Werdegang der schweizerischen Umsatzsteuer.

1. Die Vorgeschichte.

Der Gedanke der Umsatzbesteuerung tauchte schon frühzeitig in verschiedenen finanzpoitischen Diskussionen auf. Da aber die jeweiligen Vorschläge meist sehr allgemein gehalten waren und die Notwendigkeit der Einführung einer Umsatzsteuer immer verneint wurde, ist es erklärlich, warum die Vorarbeiten meistens in der Diskussion der Eintretensfrage stecken blieben.

Wenn man unter der Umsatzsteuer alle Einnahmen versteht, die dem Staate aus der Belastung des Geschäftsumsatzes erwachsen, so finden wir in der Schweiz Ansätze zur Umsatzbelastung, oder anders ausgedrückt zur Beteiligung des Staates am Wirtschaftsablauf, schon vor dem ersten Weltkriege. Die Projekte einer allgemeinen Umsatzbesteuerung tauchten allerdings erst um 1920 herum auf.

Von 1804 bis 1840 bestand im Kanton Basel-Stadt, an Stelle einer Einkommenbesteuerung, eine Handelsabgabe der Warenhändler und handeltreibenden Handwerker. Im Jahre 1919 führte der Kanton St. Gallen eine nach dem Umsatz bemessene Warenhaussteuer ein. Das Bundesgericht erklärte sie aber als verfassungswidrig. In den 30er Jahren verlangten viele kantonale Postulate, Motionen und Initiativen die Einführung einer Sondersteuer für Warenhäuser, berechnet nach dem Geschäftsumsatz. St. Gallen legte einen Gesetzesentwurf für eine Kleinverkaufssteuer vor, der aber bald von der Traktandenliste verschwand. Ein Versuch des Kantons Glarus, für den Detailhändler, der nicht eine ordentliche Steuer von bestimmter Höhe entrichte, eine nach dem Umsatz bemessene Minimalsteuer einzuführen, wurde durch einen Bundesgerichtentscheid vereitelt. Als spezielle Umsatzsteuer ist noch die durch das I. Finanzpro-

gramm des Bundes eingeführte eidgenössische Getränkesteuer (die von 1935 bis 1937 erhoben wurde), zu erwähnen. Ferner sei daran erinnert, daß in einzelnen Kantonen die Gebühren für Wirtschafts- und Kleinhandelspatente nach der Höhe des Geschäftsumsatzes berechnet werden.

Als nach dem Kriege 1914—1918 die meisten europäischen Staaten ihre »Spezial-Umsatzsteuern« in allgemeine umzuwandeln begannen, wurde in der Schweiz, im Hinblick auf die Aehnlichkeit der finanziellen Lage, ziemlich bald auf diese ergiebige Einnahmequelle des Staates hingewiesen. Schon im Jahre 1920 wurde von Prof. Landmann an einer Finanzkonferenz in Kandersteg das Projekt einer allgemeinen schweizerischen Umsatzsteuer zur Diskussion gestellt. Die damalige finanzielle Lage des Bundes wies mit den heutigen Verhältnissen gewisse Parallelen auf. Man mußte auch wie heute nach neuen Steuerquellen fahnden. Damals wurden u. a. erörtert und seither zum Teil eingeführt, die Tabaksteuer, Vermögensabgabe, Vermögenszuwachssteuer, Uebergewinnsteuer und Zollmaßnahmen. Viele dieser damaligen Projekte sind ja wieder aktuell geworden und erleben zum Teil heute eine Neuauflage oder ihre erstmalige Einführung. Bei der Beratung einer schweizerischen Luxussteuer führte Prof. Landmann aus, daß der Luxus nicht im Konsum der einzelnen »Luxusgegenstände« liege, sondern vielmehr in der Lebensführung seinen Ursprung habe, und eine erfolgversprechende Luxussteuer müßte demnach den Verbrauch treffen. Aber heute sei es schon leicht, das Einkommen niedrig zu deklarieren und bei einer individuellen Verbrauchsbesteuerung stehe man vor der Unmöglichkeit, den Verbrauch zu kontrollieren; deshalb müsse eine Luxusbesteuerung, wenn sie nicht in Form einer alle Waren treffenden Umsatzsteuer erhoben werde, zu Mißerfolgen führen. Diese Steuer treffe wohl jedermann, aber durch die Befreiung der wichtigsten Lebensmittel wirke sie durch die Verbrauchsbelastung als eigentliche Luxussteuer, weil man, wie sich Landmann ausdrückte, die Lebenshaltung besteuere. Die sozialen Bedenken gegen eine Umsatzsteuer seien nicht ausschlaggebend, weil jede Steuer den »Spielraum der Lebenshaltung verringert«. Landmann schlug eine Einphasensteuer vor, und damit jede Ware nur einmal besteuert werde, sollte die Erhebung beim Umsatz an den letzten Konsumenten erfolgen. Er wollte also eine Kleinhandelssteuer. Das mutmaßliche Aufkommen veranschlagte er bei einem Satz von 1 % für gewöhnliche Umsätze und 10 % für Luxusartikel mit 130 Millionen Franken. Von gewissen Kreisen wurde damals diese Umsatzsteuer abgelehnt, und zwar mit der Be-

gründung, sie sei eine direkte Steuer und deshalb komme eine Erhebung durch den Bund nicht in Frage.

Im Jahre 1922 ist dann zum ersten Male die Luxussteuer (Luxusumsatzsteuer) vom Finanz- und Zolldepartement ernstlich erwogen worden. Man kam, wie auch später wieder, zur Ablehnung eines diesbezüglichen Projektes, weil geringe fiskalische Erträgnisse zu erwarten wären und weil unsere Luxusindustrie stark in Mitleidenschaft gezogen würde. Es war nämlich von Vertretern der exportiertenden Luxusindusrtie mit Recht darauf aufmerksam gemacht worden, daß die Schweiz, die hochqualifizierte Waren herstelle, alles vermeiden müsse, was ausländische Gesetzgeber zur Nachahmung zwingen könnte.

1926 erörterte man im Zusammenhang mit der Revision des Bundesgesetzes über die Stempelabgaben die Einführung eines proportionalen Quittungs- und Fakturenstempels, der in seiner Wirkung einer bescheidenen Umsatzsteuer nahe gekommen wäre.

Bei der Vorberatung des Finanzprogrammes von 1933 wurde die Umsatzsteuer nach ausländischem (deutschem) Muster erwogen. In der Botschaft zum gleichen Finanzprogramm hat der Bundesrat auch wieder gegen eine Luxusumsatzsteuer Stellung genommen und sie mit den gleichen Argumenten wie 1922 abgelehnt. Ebenfalls im Jahre 1933 nahm der Bundesrat in seiner Botschaft vom 5. September betreffend Warenhäuser und Einheitspreisgeschäfte Stellung zum Projekt einer Warenhaus(umsatz)steuer. Gestützt auf ein Gutachten der Preisbildungskommission lehnte er sie ab. Die relative Häufigkeit der Projekte ist bedingt durch die infolge der Wirtschaftskrise der 30er Jahre rapid verschlechterte Finanzlage des Bundes. Ohne einen gesetzlichen Niederschlag zu finden, tauchte eine Warenumsatzsteuer bei der Beratung des Finanzprogrammes II 1935 wieder auf. Immerhin bemerkenswert ist, daß man von diesem Zeitpunkte an diese Steuer nicht mehr grundsätzlich ablehnt, sondern sie als »eiserne Reserve für Notzeiten« vorbehält.

Im Jahre 1936 war dann ihre Einführung für die Beschaffung der Mittel zur Förderung des Exportes und der Fremdenindustrie durch den Präsidenten des schweizerischen Gewerbeverbandes Nationalrat Schirmer verlangt worden. Der Bundesrat lehnte ab, unter dem Vorbehalt, daß die Einführung einer solchen Steuer zu andern Zwecken in allernächster Zeit doch noch notwendig werden könnte. Aber durch die Abwertung konnte von dieser Notmaßnahme, die schon vorbereitet war,

vorläufig abgesehen werden, wie aus der Botschaft des Bundesrates vom 18. März 1938 hervorgeht.

Die Einholung von »Richtlinien für die Gestaltung einer schweizerischen Umsatzsteuer« durch die eidgenössische Steuerverwaltung bei Herrn Prof. Großmann deutet darauf hin, daß die Einführung ernstlich erwogen wurde. Großmann befürwortete eine allgemeine Warenumsatzsteuer:

1. Weil sie der typisch schweizerischen Mentalität der Gleichheit aller entspreche. (Gemeint ist die Gleichheit aller Produzenten und Händler.)
2. Weil sie die Komplikationen einer Einphasensteuer vermeide und weil die Erfassung des Detailhandels ermögliche, die Großbetriebe im Einzelhandel stärker zu belasten.
3. Weil eine geringfügige Belastung eines breiten Steuerobjektes einer schmalen Besteuerungsgrundlage aus fiskalischen, produktionstechnischen und sozialpolitischen Gründen grundsätzlich vorzuziehen sei.

Die objektive Steuerpflicht umschrieb er fogendermaßen:

> »Der Umsatzsteuer unterliegen sämtliche auf dem Wege des Kaufes oder Tausches von dauernd oder nur zeitweise berufstätigen Händlern und Produzenten vollzogenen Lieferungen von Waren, vorbehältlich bestimmter Ausnahmen.«

Der Steuerpflicht sollten also sämtliche durch berufstätige Produzenten und Händler vollzogene Warenlieferungen unterliegen, einschließlich der Umsätze der Warenbörsen, Gas- und Elektrizitätswerke, Eigenverbrauch, Bau-, Renovations- und Installationsarbeiten. Steuerfrei dagegen sollten Umsätze von landwirtschaftlichen Produkten sein, soweit sie vom Landwirt selber getätigt werden. Ueberhaupt frei sollten sein Lieferungen von Wasser, Brot, Milch und Kartoffeln. Großmann möchte mit der Umsatzsteuer auch einen Ausgleichszoll für alle aus dem Ausland eingeführten Waren verbinden. Ferner beantragte er die Erhebung einer Gaststeuer, d. h. der Warenumsatzsteuer wäre zu unterstellen: Vermietung von Zimmern, Lieferung von Speisen und Getränken durch Hotels, Pensionen, Restaurants, Cafés usw.; auszunehmen wäre die Bedienung von Ausländern. Endlich war noch eine Vergnügungssteuer vorgesehen. Aus den Einnahmen des Ausgleichszolles wären Rückvergütungen an die Exporteure zu erstatten und zwar in der Höhe

der durch sie für Exportzwecke aus dem Ausland bezogenen Rohstoffe bezahlten Steuern.

Die subjektive Steuerpflicht umschrieb Großmann folgendermaßen:

> »Die Umsatzsteuer ist von dem Inhaber (Besitzer, Pächter oder Leiter) des Betriebes zu zahlen, der die steuerpflichtigen Waren liefert, bzw. steuerpflichtigen Leistungen vollzieht.«

Kantonale und kommunale Betriebe, die umsatzsteuerpflichtige Waren liefern, bzw. Leistungen vornehmen, würden der Steuerpflicht unterstellt. Man dachte hauptsächlich an Gas- und Elektrizitätswerke, die nicht befreit werden könnten, weil wir es mit einer Verbrauchssteuer zu tun hätten, bei der auch den kantonalen Betrieben nur die Rolle eines Vermittlers zwischen dem Bundesfiskus und den eigentlichen Steuerträgern zukäme. Allfällige Bundesbetriebe dagegen sollten frei sein.

Als Steuersatz war vorgesehen: für Warenlieferungen und Ausgleichszoll 1 %, mit einer Differenzierung für Großbetriebe des Detailshandels, die bei einem 500 000 Fr. übersteigenden Jahresumsatz einen Zuschlag von 0,5 % für je 100 000 Fr. Mehrumsatz bis zu einem Maximum von 2 % desselben zu entrichten hätten (ausgenommen Selbsthilfegenossenschaften). Für Gast- und Vergnügungssteuer war ein Satz von 5 % veranschlagt.

Die Durchführung der Steuer sollte den Organen der eidgenössischen Steuerverwaltung und der Zollverwaltung obliegen. Eine Beteiligung der Kantone am Ertrag war nicht vorgesehen.

Die Erhebung hoffte man dadurch zu vereinfachen, daß Betrieben mit höchstens 5 beschäftigten Personen die Entrichtung eines Pauschalbetrages, nicht unter 100 Fr. pro vollbeschäftigte Person und nicht unter 50 Fr. pro zeitweise im Betrieb beschäftigte Person, gestattet werden sollte. Unternehmungen mit mehr als 5 Personen (einschl. Betriebsinhaber) müßten zur Führung von Büchern über den Umsatz angehalten werden.

Auf alle Fälle glaubte Prof. Großmann, daß eine allgemeine Warenumsatzsteuer gegenüber andern Systemen vorzuziehen sei (Fabrikationsumsatzsteuer, Kleinhandelsumsatzsteuer, Phasenpauschalierung). Bei all diesen Einphasensteuern habe man nämlich Klagen betreffend ungerechtfertigter Benachteiligung einer Erwerbsgruppe gegenüber andern zu erwarten. Ferner verursache die Beschränkung der Steuerpflicht auf bestimmte Arten von Umsätzen eine bis ins kleinste technische Detail

sich verlierende Kasuistik der Begriffe »Produzent«, Händler, Halbfabrikat, Fertigfabrikat, Großhandel, Kleinhandel usw. Nach der Auffassung von Prof. Großmann liegt der Hauptnachteil der Einphasensteuern im Verzicht auf das »lawinenartige Anschwellen der Belastung« bei kleinen und kleinsten Steuersätzen. Mit andern Worten: um den gleichen fiskalischen Erfolg zu erreichen, seien statt Steuersätze von 1—2 % solche von 4—8 % nötig. Dem Steuersubjekt werde dadurch die Möglichkeit genommen, durch geringen Preisaufschlag die Steuer fast unmerklich abzuwälzen; vielmehr müsse durch eine beachtliche Preiserhöhung versucht werden, sie einzubringen. Aber es sei eine Tatsache, daß, je weiter entfernt vom Steuerträger die Erhebung einer als Verbrauchsbelastung gedachten Auflage geschehe, um so größer seien die auftretenden Ueberwälzungsschwierigkeiten. Er glaubte deshalb, eine Einphasensteuer gewährleiste die Ueberwälzung nicht und würde fast notwendig zu einer starken Mehrbelastung der gewerblichen Tätigkeit führen.

Ebenfalls die modifizierten Einphasensteuern (Pauschalierungsverfahren) weisen zum Teil die gleichen Mängel auf. Das System der Phasenpauschalierung, wie es in Oesterreich üblich war, möchte vielleicht im ersten Augenblicke sehr einleuchen, weil man versucht, mit diesem System die fiskalische Ergiebigkeit einer allgemeinen Umsatzsteuer und gewisse erhebungstechnische Erleichterungen einer Einphasensteuer zu kombinieren. Den Vorteil einer Phasenpauschalierung gegenüber der allgemeinen Umsatzsteuer, der darin besteht, daß man die absolute Steuerbelastung jedes Gegenstandes kennt, erkauft man mit den oben erwähnten Nachteilen einer Einphasensteuer und den unheimlich vielen Vorschriften betr. Warenabgrenzung und Steuersatz. Wer dieses System in seiner höchsten Entwicklungsstufe kennen lernen will, nehme das 215 Seiten umfassende »Verzeichnis der pauschalierten Waren und deren Steuersätze« Oesterreichs von 1934 zur Hand. Er wird dann 405 verschiedene Positionen mit zahlreichen Unterteilungen finden, die in ihrer Aufmachung einem Zolltarif nicht unähnlich sind; ebenso wird er eine große Menge verschiedener Steuersätze antreffen, die oft rechnerisch sehr bequem sind, weil sie auf eine Dezimale genau angegeben werden (vgl. auch S. 37 f.).

Großmann führt in seinen Richtlinien weiter aus, daß, trotzdem man eine Gleichbehandlung aller Steuersubjekte anstrebe, von einer Befreiung der Landwirtschaft kaum Umgang zu nehmen wäre. Abgesehen von

der unbefriedigenden Lage der Landwirtschaft, den auftretenden Ueberwälzungsschwierigkeiten und einer nicht zu unterschätzenden Entlastung des Verwaltungsapparates, die eintreten würde, wenn etwa 240 000 Betriebe von der Steuerpflicht ausgenommen werden könnten, hätten auch Arbeiter, Handel- und Gewerbetreibende ein Interesse an der Befreiung der aus der Landwirtschaft hervorgehenden Lebensmittel. Jedenfalls wären bei diesem System weniger Auseinandersetzungen der Interessengruppen zu befürchten. Aus sozialpolitischen Erwägungen heraus sollten ferner die unentbehrlichsten Lebensmittel, Milch, Brot und Kartoffeln, auch im Detailhandel steuerfrei bleiben.

Aus Berechnungen über die durch die allgemeine deutsche Umsatzsteuer (2 %) verursachte Verteuerung der Konsumgüter, die zwischen 3,44 % (für Fleischmaschinen) und 7,88 % (für Zucker) schwanken, gab Großmann die theoretisch mögliche Verteuerung in der Schweiz mit 1,7 % bis 2,5 % an. Die für Deutschland gefundenen Zahlen würden durch den vorgeschlagenen Steuersatz von 1 % um die Hälfte und durch die Befreiung der Landwirtschaft noch einmal um ⅓ reduziert, vorausgesetzt, daß die Steuer ganz auf den Konsumenten abgewälzt würde. Ein Steuersatz von 1 % hätte demnach keine wesentliche Verteuerung der Lebenshaltung verursacht, wäre doch außer dem ersten Umsatz landwirtschaftlicher Produkte und der gänzlichen Befreiung von Milch, Brot und Kartoffeln auch der Wohnungsaufwand steuerfrei. Der Index der Kosten der Lebenshaltung müßte vielleicht um 2—3 Punkte steigen.

Ein Satz von 1 % war (1935) im Vergeich mit den im Ausland geltenden Sätzen als sehr mäßig anzusehen: Deutschland 2 % Normalsatz (vgl. S. 76). Frankreich 2 %, soweit nicht die Taxe unique von 8 % bis 12 % angewendet wurde. Holland 4,8 % und 12 % für Luxuswaren (Fabrikationssteuer, vgl. S. 78); Belgien 2,5 % (allg. U.); Oesterreich 2 % allg. (oder 2—12,5 % Phasenpauschale).

Auch bei ihrer verhältnismäßig einfachen Gestaltung bedürfte die vorgeschlagene Umsatzsteuer zu ihrer Verwaltung einer ansehnlichen Arbeit. Obschon zwar durch die Befreiung der Landwirtschaft 240 000 Betriebe von der Veranlagung ausgenommen wären und weitere 169 000 Betriebe (Betriebszählung vom Jahre 1929), die 5 oder weniger Personen beschäftigten, nur pauschal einzuschätzen wären, würde die Umsatzkontrolle der 28 000 Betriebe mit mehr als 5 Personen doch große Arbeiten verursachen. Im Interesse der Gleichbehandlung aller Steuer-

subjekte wäre eine direkte eidgenössische Verwaltung der Steuer notwendig.

Zu erwähnen ist noch der »Versuch einer Ertragsschätzung«. Diese Berechnung stützte sich auf die Zahl der steuerpflichtigen Betriebe (nach den Ergebnissen der Betriebszählung 1929) und ihren durchschnittlichen Umsätzen (nach Erhebungen der eidgenössischen Preisbildungskommission, Veröffentlichung Nr. 11 und 12, sowie nach Angaben des statistischen Jahrbuches 1934 usw.).

Bruttoeinnahmen:

1. Steuer der kleinen Betriebe (bis 5 Pers) in Handel, Gewerbe und Verkehr	30	Mill. Fr.
2. Steuern der größern Betriebe	26	» »
3. Gaststeuern	14	» »
4. Vergnügungssteuern	1	» »
5. Abgabe von Gas, Elektrizität	2,5	» »
6. Ausgleichszoll	11,5	» »
Total	85	Mill. Fr.

Abzüge wären zu machen für:

1. Exportrückvergütung: 1 % von 844 Mill. Fr. im Jahre 1934	8,4	Mill. Fr.
2. Umsatzsteuerfreie Milch 10,5 Mill. q à 31 Fr. zu 1 % und 2 Vorumsätze à 200 Mill Fr.	7,25	» »
3. Brotumsatz 188 kg pro Kopf, 752 Mill kg à 35 Rp. = 263 Mill Fr. à 1 %	2,6	» »
4. Kartoffeumsatz inkl. aller Vorumsätze ca. 160 Mill. Fr. à 1 %	1,6	» »
5. Getränke, die schon einer Spezialsteuer unterliegen und nicht mehr umsatzsteuerpflichtig sind, 500 Mill. Franken	5,0	» »
Total Abzüge	24,85	Mill. Fr.

Bruttoeinnahmen	85,0 Mill. Fr.
Abzüge	25,0 » »
Mutmaßliches Aufkommen	60,0 Mill. Fr.

Diese Anregungen beeinflußten den Vorentwurf zu einer Umsatzsteuer des Finanz- und Zolldepartementes, der der Vorlage betr. verfassungsmäßige Neuordnung des Finanzhaushaltes des Bundes vom

30. Dezember 1937 zugrunde lag. Als nämlich die Abwertung die erhoffte dauernde Gesundung der Bundesfinanzen nicht brachte und der Bund neue ergiebige Finanzquellen suchte, schlug das Finanzdepartement in einem ersten Vorentwurf vor, dem Bunde sei unter bestimmten Voraussetzungen die Einführung einer Warenumsatzsteuer zu gestatten. Aber das Projekt stieß in weiten Kreisen auf starken Widerstand und wurde auch in einer Expertenkonferenz abgelehnt, sodaß der Bundesrat, da er fand, die Frage sei noch nicht abgeklärt, eine diesbezügliche Verfassungsbestimmung fallen ließ resp. für eine zweite Etappe der Finanzreform zurückstellte.

Trotzdem aber die Finanzreform nicht einmal bis zur ersten Etappe durchgeführt wurde, geriet die Umsatzsteuer nur für kurze Zeit in Vergessenheit; denn bald darauf nahm das Volkswirtschaftsdepartement den Gedanken in neuer Gestalt wieder auf, nämlich in Form der inzwischen Wirklichkeit gewordenen »Ausgleichsteuer für Großbetriebe des Detailhandels«. Die Ausgleichssteuer ist vom Volk am 4. Juni 1939 im Prinzip angenommen worden, sodaß die Steuer nach der Genehmigung der bundesrätlichen Ausführungsbestimmungen 1941 eingeführt werden konnte.

Bevor aber der Verfassungsartikel betr. Ausgleichssteuer in der Volksabstimmung angenommen war, befaßte sich das Finanzdepartement mit den Vorarbeiten für die durch den Kriegsausbruch allerdings stark veränderte Finanzvorlage. Es war von Anfang an die Einführung einer befristeten Umsatzsteuer vorgesehen. Nach dem Kriegsausbruch wurde die Einführung einer Umsatzsteuer infolge der veränderten Finanzlage unumgänglicher als je zuvor.

Damit sind, soweit mir bekannt, alle »Vorarbeiten«, die sich mehr oder weniger ernsthaft mit der Einführung einer schweizerischen Umsatzsteuer befaßten, erwähnt.

2. *Die grundsätzlichen Beschlüsse.*

Nach dem Entwurf zu einem Bundesbeschluß über Maßnahmen zur Ordnung des Finanzhaushaltes (vgl. Botsch. d. B.R. v. 19. 1. 40) sollte der Bund das Recht erhalten, eine Umsatzsteuer einzuführen. Ziffer VII des Entwurfes lautet:

Der Bund ist befugt, eine Warenumsatzsteuer zu erheben.

Die Steuer ist so auszugestalten, daß sie die Waren auf ihrem Wege von den Erzeugern zum Verbraucher insgesamt mit höchstens 2,5 % des Detailverkaufswertes belastet. Die Bundesversammlung bestimmt, welche Warengattungen von der Steuer auszunehmen sind.

Der Ständerat stimmte nach kurzen Debatten diesen Grundsatzbestimmungen nach Vorschlag des Bundesrates zu. Lediglich die Bestimmung über die Verwendung des Ertrages änderte er ab. Der Bundesrat wollte die Umsatzsteuer zur »Sicherung des Schuldentilgungsplanes und zur Deckung von Fehlbeträgen der Staatsrechnung« verwenden. Der Ständerat dagegen beschloß, daß ⅓ des Ertrages zur Tilgung der außerordentlichen Wehrausgaben verwendet werden soll.

Im Nationalrat gab die Steuer zu heftigen Auseinandersetzungen Anlaß. Die Argumente pro und kontra, die im politischen Kampf um die Umsatzsteuer verwendet werden, sind weltanschaulicher Natur, über die in end- und erfolglosen Debatten verhandelt werden kann. Man braucht deshalb nicht näher auf die Diskussion einzutreten. Es sei nur erwähnt, daß die Gegner die Steuer als sozial ungerecht grundsätzlich ablehnten und an ihrer Stelle eine schweizerische Erbschafts-, Nachlaß- und Schenkungssteuer einführen wollten. Während die Befürworter die sozialen Mängel der Steuer ebenfalls anerkannten, glaubten sie, ihr Zweck und ihre durch direkte progressive Steuern auf Vermögen und Einkommen kompensierte, regressive Wirkung rechtfertige eine Einführung gleichwohl. Eine andere Gruppe von Opponenten, die die Steuer grundsätzlich billigte, richtete ihre Angriffe gegen den vorgeschlagenen Steuersatz. Es waren vor allem die Unabhängigen, die den Satz auf 1,5 % festlegen wollten. Dazu sollte eine Markenartikelsteuer als Sonderumsatzsteuer mit einem Satz von 3—5 % erhoben werden. Ein Produkt müßte dieser Steuer unterworfen werden, wenn der Verkaufspreis 40 % über den Herstellungskosten läge und die Ware oder die Umhüllung mit einem Markenzeichen versehen wäre. Man gab den mutmaßlichen Ertrag dieser Markenartikelsteuer nach einem Exposé von Prof. Gsell mit 20 Mill. Fr. an. Ob aber eine so aufgebaute Steuer sich praktisch befriedigend durchführen ließe, ist eine andere Frage. Aus den Ausführungen von Bundesrat Wetter dürfte man vielleicht festhalten, daß die 2,5 % Umsatzsteuer ungefähr auf der Hälfte der Ausgabensumme einer Arbeiterfamilie zur Erhebung komme; das mache

auf das Einkommen dieser Familie 1¼ % aus, was als sehr mäßig zu bezeichnen sei. Nach vielen Hin und Her hat dann der Nationalrat der Umsatzsteuer grundsätzlich zugestimmt, allerdings mit verschiedenen Abänderungen, denen dann in der Differenzenbereinigung nach einigem Zögern der Ständerat ebenfalls seine Zustimmung erteilte. Der Bundesbeschluß vom 11. April 1940 lautet nun:

> Der Bund ist befugt, eine Warenumsatzsteuer zu erheben.
>
> Die Steuer ist so auszugestalten, daß sie die Waren auf ihrem Wege von den Erzeugern zu den Verbrauchern insgesamt mit höchstens 2 % des Detailverkaufswertes belastet.
>
> Gas, Wasser und Elektrizität, sowie die wichtigsten Nahrungsmittel sind von der Steuer auszunehmen. Die Bundesversammlung bestimmt diese Nahrungsmittel. Unterliegt eine Ware gleichzeitig der Warenumsatzsteuer und der im Bundesbeschluß vom 6. April 1939 vorgesehenen Ausgleichssteuer, so ist dafür zu sorgen, daß die Gesamtbelastung tragbar bleibt.
>
> Bezahlte Umsatzsteuern sind bei der Einschätzung für eidgenössische und kantonale direkte Steuern als geschäftsmäßig begründete Unkosten anzurechnen und dürfen nicht als Bestandteil des Reineinkommens, Erwerbes oder Ertrages belastet werden.
>
> Wenigstens ⅓ des Ertrages der Warenumsatzsteuer ist zur Verzinsung und Tilgung der in Art. I Abs. 2 genannten außerordentlichen Verwendungen des Bundes, der verbleibende Ertrag zur Sicherung des Schuldtilgungsplanes und zur Deckung von Fehlbeträgen der Staatsrechnung zu verwenden.

Diese von den Räten angenommene Regelung hat den Vorteil, daß das Steuerverfahren dadurch nicht festgelegt wird. Es handelt sich in der Hauptsache um einen Kompetenzartikel, der nur eine Bindung in bezug auf die Maximalbelastung statuiert. Ferner sollte der Bundesversammlung ein weiterer Spielraum für die Ausgestaltung eingeräumt werden.

Durch die Beschränkung der Maximalbelastung auf 2 % wurde die Wahl des Systems keineswegs bedingt; denn es läßt sich sowohl eine allgemeine Warenumsatzsteuer, eine Produktionssteuer, als auch eine Kleinhandelssteuer erheben. Nur eine allgemeine Umsatzsteuer, die eine Steuerpflicht für Leistungen und Lieferungen kennt, ist nicht möglich, weil die Steuerpflicht auf Warenumsätze beschränkt bleiben soll. Immerhin würde die Begrenzung der Maximalbelastung die Erhebung einer allgemeinen Warenumsatzsteuer erschweren; denn nicht jede Ware macht einen gleich langen Zirkulationsweg vom Produzenten bis

zum Konsumenten durch. Da aber dieses System die Besteuerung jedes Umsatzes verlangt, liegt es in seiner Natur, daß nicht alle Waren gleich belastet werden (vgl. S. 19 f.).

Praktisch beschränkt sich deshalb die Wahl des Steuersystems auf eine Einphasensteuer. Grundsätzlich eignen sich alle Phasen als Ansatzstelle zur Erhebung. Doch die ungleichmäßige Endbelastung, die sowohl der Produzenten-, als auch der Grossistensteuer eigen ist, scheint in Verbindung mit der Ueberlegung, daß durch die Festsetzung der Maximalbelastung des Detailverkaufswertes die Berechnung des Steuersatzes erschwert wird, diese beiden Systeme zum voraus auszuschließen. Eine differenzierte Belastung der Waren ist leicht zu vermeiden, nämlich dann, wenn als Bemessungsgrundlage allein der Detailpreis Verwendung findet, also dann, wenn der letzte Umsatz, mit dem die Ware in die Hände des Verbrauchers gelangt, besteuert wird. Viele Vorschläge und Anregungen faßten denn auch eine Kleinhandelsumsatzsteuer ins Auge. Kommt doch hier der Gedanke, die Umsatzsteuer belaste den Verbrauch, am klarsten zum Ausdruck. Doch auch dieser Lösungsversuch ist nicht ganz ohne Nachteile; denn einmal ist, wie erinnerlich, der sogen. bürgerliche Kleinhandel nicht nur, und vor allem nicht allein, Träger der Warenverteilung an die Konsumenten. Mit andern Worten: es wäre streng zwischen Detail- und Engrosumsatz zu unterscheiden, da vermutlich die Steuerpflicht nicht ganz unabhängig von der Verwendung des bei einem Detaillisten erstandenen Produktes entstehen kann. Ob ich z. B. als Student Nägel kaufe (zum Zwecke des Verbrauches) oder ob sie ein Schreiner (zum Zwecke der Produktion) erwirbt, darf nicht gleichgültig sein. Anderseits verlangt eine so geartete Steuer auch die Erfassung aller Detaillieferungen der Nichtdetaillisten. Eine Erhebung in dieser Form bringt noch weitere Schwierigkeiten mit sich:

1. Würde die Zahl der Steuerpflichtigen erheblich zunehmen.

2. Verfügen von den pflichtigen Betrieben die wenigsten über eine zuverlässige Buchhaltung, aus der eine genaue Feststellung der steuerpflichtigen Umsätze möglich würde und man müßte deshalb mit sehr hohen Hinterziehungsquoten rechnen.

3. Schwierigkeiten entstehen bei der Unterscheidung zwischen Warenlieferung und Werklieferung; kaufe ich z. B. in einem Konfektionshaus ein Kleid, dann ist dies ohne Zweifel eine Lieferung im Kleinhandel an den Konsumenten und diese unterliegt der Steuer. Lasse ich mir beim Schneider ein Kleid anmessen, liegt Werklieferung vor. Unter-

liegt nun die Lieferung (Leistung) des Schneiders der Kleinhandelssteuer? usw.

Nachdem also am 11. April der Bundesbeschluß zustande kam, beschloß der Bundesrat schon am 30. April des gleichen Jahres, ». . . in der Absicht, unverzüglich die zur Wahrung der militärischen und wirtschaftlichen Abwehrbereitschaft unerläßlichen finanziellen Maßnahmen durchzuführen . . .« und demnach ». . . in Anlehnung an den Beschluß der Bundesversammlung vom 11. April 1940, gestützt auf Art. 3 des Bundesbeschlusses vom 30. August 1939 über Maßnahmen zum Schutze des Landes und zur Aufrechterhaltung der Neutralität . . .« das Wehropfer, die Wehrsteuer und die Umsatzsteuer, ähnlich wie seinerzeit die Kriegsgewinnsteuer auf Grund der Vollmachten zu erheben, hauptsächlich um eine rasche Erschließung dieser neuen Steuerquellen nicht durch die Durchführung von Volksabstimmungen und den Erlaß von Bundesbeschlüssen zu gefährden, resp. zu verzögern. Die im Bundesbeschluß enthaltenen Richtlinien zur Gestaltung der Umsatzsteuer sind fast wörtlich in den Bundesratsbeschluß übernommen worden, allerdings in Abweichung vom Bundesbeschluß mit einer Beschränkung der Geltungsdauer auf 5 Jahre und der Verwendung des ganzen Ertrages zur Verzinsung und Amortisation der Mobilisationskosten; vgl. B.R.Beschl. v. 30. 4. 40. Art. 1.

> Zur Tilgung der Ausgaben zu Lasten der bis Ende 1940 bewilligten außerordentlichen Kredite für die Verstärkung der militärischen Landesverteidigung und der Kosten des Aktivdienstes werden ein Wehropfer, eine Wehrsteuer und eine Warenumsatzsteuer erhoben.

3. *Das erste Projekt der eidgenössischen Steuerverwaltung.*

Wie bereits ausgeführt, läßt der grundsätzliche Beschluß die Wahl des Steuersystems offen. Trotzdem war, wie aus der Botschaft des Bundesrates ersichtlich wird, eine ganz bestimmte Steuerform ins Auge gefaßt worden. Eine allgemeine Umsatzsteuer war (wie z. B. noch 1938) nicht mehr vorgesehen, sondern man gedachte eine Einphasensteuer vorzuschlagen. Aus den Ausführungen des Bundesrates ist ersichtlich, daß er aber nicht beabsichtigte, eines der vorhin skizzierten Systeme zu übernehmen, sondern es sollte eine eigene, rein schweizerische Lösung

versucht werden. Das projektierte System hat eine sehr große Wesensverwandtschaft mit der Kleinhandelsumsatzsteuer. Nach der Auffassung des Bundesrates stellt die vorgeschlagene Lösung den Versuch dar, »die fiskalischen Wirkungen einer Detailumsatzsteuer (Kleinhandelssteuer) zu erzielen, ohne den vielen kleinen und kleinsten Gewerbe- und Handelsbetrieben, die Waren detaillieren, Steuerdeklarationsverpflichtungen aufzuerlegen«. Ausgangspunkt für die Erklärung dieses Systems bildet die Ueberlegung, daß sozusagen alle Waren auf ihrem Wege vom Produzenten zum Verbraucher mindestens einmal eine ins Handelsregister eingetragene Firma oder Person berühren. Führt man den Gedanken weiter, so kommen wir zu einer Zweiteilung der Produktion und Verteilung in Unternehmungen, die im Handelsregister eingetragen sind und Firmen und Personen, die nicht eingetragen sind.

Das Charakteristikum des von der eidgenössischen Steuerverwaltung ausgearbeiteten Projektes besteht nun darin, daß die Steuerpflicht beschränkt ist auf die Warenlieferungen der im Handelsregister eingetragenen Unternehmungen. Damit eine Ware, wenn sie auf ihrem Zirkulationswege nacheinander verschiedene Male auf Unternehmungen stößt, die im Handelsregister eingetragen sind, nicht mehrfach besteuert werden muß, entsteht keine Steuerpflicht, wenn Veräußerer und Erwerber im Handelsregister eingetragen sind. Die Steuerpflicht wird soweit aufgehoben, bis sie beim Umsatz von einem eingetragenen Unternehmen an eine nicht eingetragene Firma oder Person auflebt. In der Botschaft wurde dieser Hauptgrundsatz folgendermaßen definiert:

»Gegenstand der Steuer ist die Warenlieferung im Inland durch im Handelsregister eingetragene Unternehmungen an Unternehmungen oder Personen, die nicht im Handelsregister eingetragen sind.«

Mit der Beschränkung der Steuerpflicht auf eingetragene Firmen erreicht man, daß keine Ausscheidung in Groß- und Kleinhandelsumsatz notwendig ist. Es ist ja ganz gleichgültig, ob die Lieferung einer Ware zum unmittelbaren Verbrauch bestimmt ist, oder ob sie zum Wiederverkauf oder zur gewerblichen Weiterverarbeitung verwendet wird; denn es braucht lediglich festgestellt zu werden, ob der Empfänger der Warenlieferung im Handelsregister eingetragen ist oder nicht. Der Verwendungszweck der gelieferten Ware hat direkt keinen Einfluß auf die Entstehung der Steuerpflicht, wie bei der gewöhnlichen Kleinhandelssteuer. Immerhin muß eine Einschränkung gemacht werden. Der im Register eingetragene Unternehmer genießt nur Steuerfreiheit für die

im Betriebe weiter verwendeten Warenbezüge. Der Eigenverbrauch und sonstige betriebsfremde Verwendungen der steuerfrei bezogenen Waren müssen vom Unternehmer selbst versteuert werden.

Ein zweiter Grundsatz der Botschaft lautete demnach:

»Gegenstand der Steuer ist die Entnahme von Waren aus einer Unternehmung, die im Handelsregister eingetragen ist, durch den Unternehmer für betriebsfremde Zwecke.«

Mit der Beschränkung der Steuerpflicht auf eingetragene Firmen erreicht man ferner, daß die Steuerverwaltung nicht mit 250 000 Gewerbe- und Kleinhandelsunternehmungen verkehren muß, sondern ihre Aufmerksamkeit auf rund 100 000 eingetragene Firmen beschränken kann. Die Verwaltung hätte es dann ausschließlich mit großen Firmen zu tun, die bei einem Mindestumsatz von 25 000 Fr. eintragungspflichtig werden. Alle diese Unternehmungen sind zur Führung von Geschäftsbüchern verpflichtet und sind an den Verkehr mit Behörden gewöhnt, sodaß sich die Steuererhebung gegenüber einer Kleinhandelssteuer wesentlich einfacher zu gestalten verspricht.

Wenn man aber mit der Umsatzsteuer den Verbrauch allgemein belasten will, wie das auch das vorgeschlagene System ermöglicht, darf die Besteuerung sich nicht auf die im Inlande erzeugten Waren beschränken. Es war daher weiter vorgesehen, weil ein Steuereinzug beim ausländischen Lieferanten nicht in Frage kommt, daß die Einfuhr einer Ausgleichsabgabe unterliegen soll. Um eine Doppelbelastung zu vermeiden, entsteht die Steuerpflicht nur dann, wenn die Einfuhr direkt an den Verbraucher oder eine nicht eingetragene Firma gerichtet ist. Im übrigen muß die Einfuhr wie eine gewöhnliche Lieferung im Inland behandelt werden.

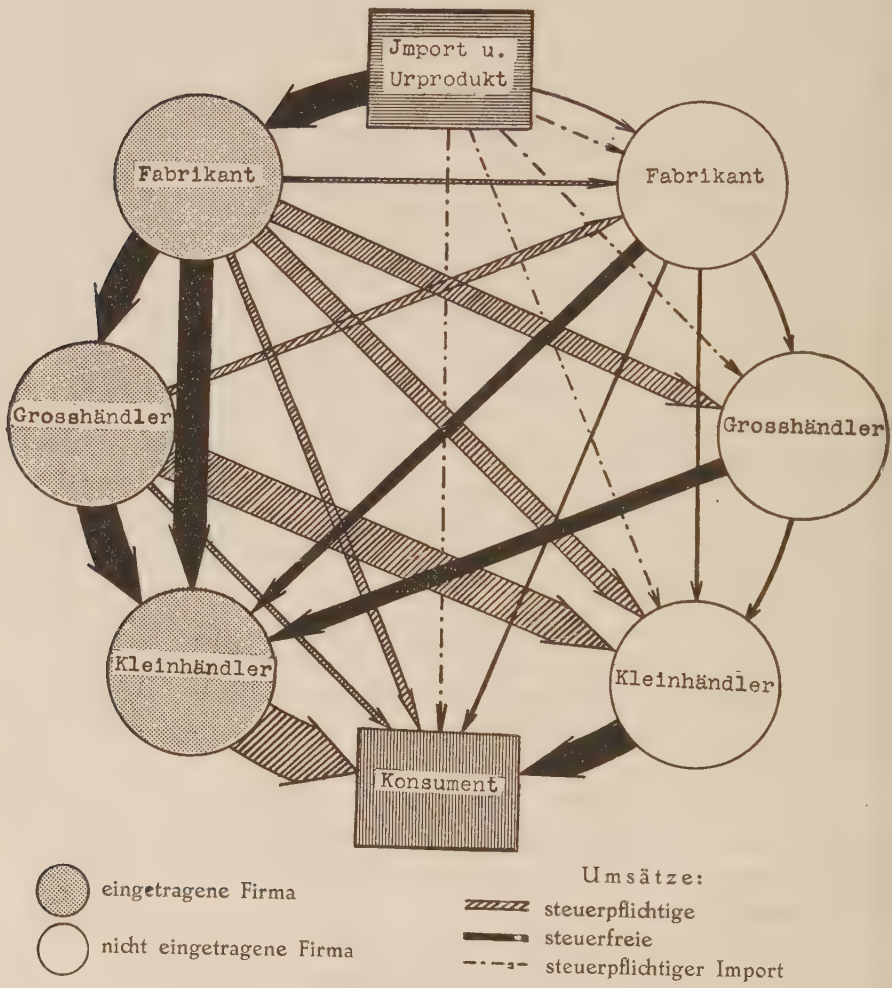
Daraus erfolgt der dritte Grundsatz:

»Gegenstand der Steuer ist die Einfuhr von Waren in das Inland für Rechnungen von Unternehmungen und Personen, die nicht im Handelsregister eingetragen sind.«

Mit diesen drei Grundsätzen hoffte man bei der Umschreibung der Steuerpflicht durchzukommen. Die eidgenössische Steuerverwaltung hatte zum bessern Verständnis der Erklärung ihres Systemes eine Tabelle geschaffen, die schematisch die umsatzsteuerfreien und umsatzsteuerpflichtigen Phasen der Warenzirkulation darstellt. Die schaubildliche Darstellung verwendet ein vereinfachtes Schema der Waren-

zirkulation als Grundlage: Urproduktion bzw. Import, Fabrikant, Großhändler, Kleinhändler, Konsument. Vergl. die folgende Darstellung.

Schematische Darstellung der Warenzirkulation[70].



Ueber die Art der Steuererhebung war in der Botschaft noch nichts festgelegt, das würde Sache der Ausführungsbestimmungen sein.

[70] Nach der Darstellung der Eidg. Steuerverwaltung.

Der Bundesrat war der Ansicht (in der Botschaft zum Bundesbeschluß), die sozialpolitisch unerwünschte regressive Belastung der besser situierten Volksschichten durch die Umsatzsteuer (weil ein kleinerer Prozentsatz ihres Einkommens notwendigerweise im Warenverkehr aufgeht, als dies bei Minderbemittelten der Fall ist) werde durch stark progressive Einkommens- und Vermögenssteuern ausgeglichen werden. Daher sei auch sozialpolitisch die Einführung der Umsatzsteuer im Rahmen des gegenwärtigen staatlichen Steuersystemes zu vertreten.

Da ursprünglich vorgeschlagen war, die Einnahmen zur Deckung des Defizites des ordentlichen Budgets zu verwenden und hierzu ca. 70 Mill. Fr. benötigt würden, beantragte der Bundesrat, entsprechend dem mit 3—4 Milliarden Fr. geschätzten inländischen Gesamtumsatz (inkl. Umsätze steuerfreier Waren) eine durchschnittliche Belastung des Detailverkaufswertes mit 2,5 %.

Inbezug auf die Ueberwälzungsfragen äußerte sich die Botschaft sehr bescheiden. Es wurde lediglich festgestellt, daß die indirekte Verbrauchsabgabe, »da sie zu einem einheitlichen Satze von allen Waren erhoben wird, sich wirtschaftlich in gleicher Weise auswirkt wie irgend ein anderer neuer oder sich erhöhender Unkostenfaktor, welcher bei der Preiskalkulation zu berücksichtigen ist (z. B. Steigerung der Weltmarktpreise, Erhöhung der Transportkosten und Versicherungsprämien usw.). Die Gleichmäßigkeit der Belastung wird die Einrechnung in die Warenpreise und die Ueberwälzung auf die Konsumenten erleichtern[71].«

Es besteht beim vorgeschlagenen System wohl die Tendenz, die Besteuerung hinauszuschieben, bis die Produkte an den Konsumenten übergeben werden; trotzdem läßt es sich nicht vermeiden, daß verschiedene Wirtschaftsstufen als Steuerzahler in Betracht fallen, um z. B. nur die zwei wichtigsten zu nennen: 1. Lieferant des nichteingetragenen Detailhändlers; 2. eingetragener Detailhändler. Es müßte nun untersucht werden, ob und in welchem Umfange etwa in der Praxis differenzierte Steuersätze zur Anwendung kommen sollen, um eine gleichmäßige Belastung aller Waren und jeder einzelnen Ware zu erreichen. Je weiter weg vom Verbraucher die Steuer erhoben wird, und je mehr die Wertsteigerung in den letzten nach der Besteuerung erfolgten Umsätzen beträgt, desto kleiner wird nämlich die Belastung berechnet auf den Detailverkaufswert.

---

[71] vgl. Botschaft des B.R. v. 19. I. 40, S. 29.

Eindeutig fest steht, daß auch bei ganz straffer Durchführung der gesetzlichen Vorschriften betr. Pflicht zur Eintragung ins Handelsregister auf Grund der vorgeschlagenen Umschreibung, die Steuerpflicht nicht auf eine Wirtschaftsstufe beschränkt bleibt. Es würden eben entweder die Lieferanten des Detailhandels oder der Detailhandel selber steuerpflichtig. Gesetzt der Fall, die Ueberwälzung gelinge grundsätzlich und werde nicht vom Markte beeinflußt, dann entstehen gleichwohl »Ungerechtigkeiten«. Gelingt sie z. B. bei einer bestimmten Ware in der Weise, daß sich der Preis um die vom eingetragenen Kleinhändler bezahlte Steuer erhöht, dann erhält der nicht eingetragene eine »Rente« von 2—3—5 ‰ des Umsatzwertes der betreffenden Ware, weil er nur die auf dem Großhandelspreis erhobene Steuer abzuwälzen hat. Umgekehrt läßt sich denken, daß die Preise aus Konkurrenzgründen sich nur für die vom nicht eingetragenen Kleinhändler zu überwälzende Steuer erhöhen und der eingetragene Kleinhändler dann für diese Waren die Umsatzsteuer aus der Differenz zwischen Groß- und Kleinhandelspreis selber tragen muß.

Diese »Ungerechtigkeit« des Systems mag ja als kleinlich erscheinen und ist es vielleicht auch. Anders aber wird es, wenn zum Beispiel ein nicht eingetragener »Fabrikant« (Handwerker) Waren herstellt, die er steuerfrei liefern kann, im Gegensatz vielleicht zu einem unter ähnlichen Verhältnissen produzierenden eingetragenen Fabrikanten resp. Handwerker. Hier dürfte die »negative oder positive Rente« von 2 % des Warenwertes weniger 2 % vom Wert der darin verarbeiteten Waren (Produktionsmittel) Verschiebungen in den Konkurrenzverhältnissen veranlassen. (Nur etwa 63 % der Handwerksbetriebe sind eintragungspflichtig, während es beim Handel ungefähr 83—84 % ausmachen würde). Diese Ungerechtigkeit läßt sich bei Handwerksbetrieben leicht dadurch beheben, daß der eingetragene Betrieb nur für den Wert der verarbeiteten Waren steuerpflichtig wird.

Ob die Ueberwälzung überhaupt möglich sein wird, ist eine Frage, die man praktisch grundsätzlich nicht lösen kann; denn sie ist für jede Ware abhängig vom Verhältnis der Elastizität der Nachfrage zur Elastizität des Angebotes. Technisch wird sich bei einem Zuschlag von 2 % auf dem Detailverkaufspreis eine Abwälzung nicht immer einfach gestalten. Bei großen Beträgen läßt sich das leidlich durchführen. Falls es sich um kleine Beträge handelt, ist die Anrechnung der Steuer schwieriger. Ein Verkäufer wird schwerlich für Preise von z. B. 1,25 Fr. oder

0,68 Fr. einen Steuerbetrag von 2,5 Rp. und 1,36 Rp. in Anrechnung bringen. Im Einzelfall muß er bei gewissen Artikeln mehr zuschlagen, als die Steuer ausmacht, um in andern Fällen auf den Zuschlag zu verzichten. Fabrikanten, Grossisten und Detaillisten würden sich gegenseitig verständigen müssen, daß z. B. nicht der gleiche Artikel bei dem einen mit und bei einem andern ohne Steuerzuschlag verkauft wird. Die Notwendigkeit einer einheitlichen Regelung würde wohl bei Markenartikeln am ehesten gegeben sein. Viele Arbeiten wären auf diesem Gebiete zu bewältigen, bis sich die Umsatzsteuer eingespielt hat.

Ein abschließendes Urteil über die Wirkungen einer nach dem Projekt der Steuerverwaltung erhobenen Umsatzsteuer zu geben, ist nicht möglich, da diese sehr stark von nicht vorhandenen Durchführungsbestimmungen abhängen, und selbst dann müßten erst die praktischen Erfahrungen im Wirtschaftsleben abgewartet werden. Zweifellos weist diese Lösung, steuertechnisch gesehen, Vorteile auf, z. B. die Beschränkung der Zahl der Steuerpflichtigen auf besser organisierte Unternehmen. Dadurch erspart man sich mit Rücksicht auf die vorgesehene kurze Dauer der Erhebung (5 Jahre) eine große, kostspielige Verwaltung. Im weitern vermeidet man die in allen Umsatzsteuergesetzen sonst übliche, schier unendliche und für den Laien nicht mehr überblickbare Kasuistik. Immerhin sei erlaubt, im Gegensatz zur optimistischen Einstellung der Botschaft zu erwähnen, daß ein steuertechnisch einwandfreies System nicht notwendigerweise auch wirtschaftlich das beste ist, und daß man mit der Beschränkung der Steuerpflicht auf im Handelsregister eingetragene Unternehmen die Schwierigkeiten einer Kleinhandelssteuer nicht aus der Welt schafft (siehe auch Kritik des Gewerbeverbandes S. 133); denn wohl erreicht man dadurch eine eindeutige Abgrenzung der subjektiven Steuerpflicht, nicht aber der objektiven. Die Frage, wie die steuerpflichtigen Lieferungen z. B. an nicht eingetragene Betriebe und Kleinhändler von den steuerfreien einwandfrei unterschieden werden sollen, bereitet zweifellos gewisse Schwierigkeiten, sodaß die Fragen über Steuerkontrolle und Steuerüberwachung noch eingehend geprüft werden müßten.

4. Kritik und Gegenvorschlag des Schweizerischen Gewerbeverbandes.

Das Projekt der Steuerverwaltung fand nicht die einhellige Unterstützung der schweizerischen Oeffentlichkeit. Auch Kreise, die der

Umsatzsteuer im Prinzip zustimmen, übten zum Teil heftige Kritik am geplanten System. Es war dies vor allem der Gewerbeverband, dessen Mitglieder bei der Einführung der Umsatzsteuer als direkt beteiligte, logischerweise das größte Interesse an einer für sie zweckmäßigen Ausgestaltung zeigten. Wenn auch der Gewerbeverband in seinen Einwendungen und Vorschlägen ohne Zweifel stark die Privatinteressen der Mitglieder vertritt, muß seine Stellungnahme, selbst wenn sie nicht durchwegs »objektiv stichhaltig« erscheint, berücksichtigt werden. Abgesehen von der unterschiedlichen Behandlung der Mitglieder des S.G.V. (in Bezug auf die Steuerpflicht) bestand die ausschlaggebende, ungeäußerte Befürchtung darin, daß durch die vorgeschlagene Erhebungsmethode ein Teil der kleinen steuerpflichtigen Betriebe in finanzielle Schwierigkeiten geraten würde. Infolge Fehlens einer zweckmäßigen Buchführung wäre nämlich zu befürchten, daß vielfach die im Laufe einer Steuerperiode vereinnahmte Steuer als »Einkommen« verwendet würde und dann eben bei der Bezahlung nicht vorhanden wäre.

Der Führer dieser Opposition war der Präsident des Gewerbeverbandes, Nationalrat Schirmer, St. Gallen, der sich in verschiedenen Publikationen an die Oeffentlichkeit wandte. Schon im April 1940 erschien ein von ihm verfaßtes Exposé über die Erhebung einer Warenumsatzsteuer. Darin begründete er unter anderem die Notwendigkeit der Ueberwälzung. Weil die Umsatzsteuer keine Rücksicht auf den privatwirtschaftlichen Erfolg des Umsatzes (Verkaufes) nimmt und also auch für »Verlustumsätze« die Steuerpflicht bestehen wird, verlangte Schirmer die gesetzliche Sicherstellung der Ueberwälzung. Sie darf »im Interesse der Gesundhaltung der Wirtschaft nicht einfach dem Zufall oder der Konkurrenzauswirkung überlassen werden, »weil die Rentabilität der Wirtschaft eine Umsatzbelastung von 2 % aus den bisherigen Geschäftserträgnissen weder im Klein- noch im Großhandel ermöglicht. Schirmer führte weiter aus, daß die Anerkennung der Umsatzsteuer als Unkostenfaktor durch den Bundesbeschluß nicht genüge und vor allem die Ueberwälzung nicht sicherstelle.

Meiner Ansicht nach ist die Garantierung der Ueberwälzung überhaupt unmöglich; denn die durch Angebot und Nachfrage bestimmte Preisbildung läßt sich nur in sehr beschränktem Rahmen durch behördliche Maßnahmen regeln und ist vor allem bei freiem Konsum in normalen Zeiten nicht denkbar. Wenn nun dem Handel vielleicht die Preisüberwälzung garantiert wird, bedeutet dies noch lange nicht die Ga-

rantierung der realen Ueberwälzung; denn praktisch sollte es doch keine Rolle spielen, ob ein Detaillist durch ein teilweises Mißlingen der Preisüberwälzung eine Einkommenseinbuße erleidet, oder ob diese als Folge einer indirekten Steuerwirkung — kleinerer Umsatz — (d. h. verminderte Nachfrage bei verminderter Kaufkraft) bei einem um den Steuerbetrag erhöhten Preis eintritt. Eine Garantierung der vor der Einführung der Umsatzsteuer getätigten Umsätze läßt sich aber auf keinen Fall begründen und durchführen.

Schirmer erwähnte in seinem Exposé ferner, daß die Definition des Begriffes »Waren« in der Praxis Schwierigkeiten ergeben würde. Beim Detailhandel ist keine Problematik zu erwarten, weil umgesetzte Bedarfsartikel im allgemeinen als Ware bezeichnet werden. Schwierigkeiten zeigen sich aber schon beim Handwerk; z. B. sind Werklieferungen umsatzsteuertechnisch Warenlieferungen? Sind Reparaturarbeiten steuertechnisch »Waren«? Sind sie in vollem Umfange Waren, auch für das Entgelt der bei der betr. Reparatur geleisteten Arbeit, oder ist nur das Entgelt für die mitgelieferte (mitverbrauchte) Ware umsatzsteuerpflichtig? Ferner, wie berechnet sich der steuerpflichtige Umsatz z. B. bei ländlichen »gemischten Betrieben«? (Ladengeschäft und Handwerk.)

Je nach der engen oder weitern Definition des Begriffes »Ware« vermindern oder vermehren sich die Erhebungsschwierigkeiten. Bei Handwerksbetrieben neigte man dazu, die Steuerpflicht nicht für den Wert der umgesetzten »Waren« zu deklarieren, sondern sie auf den Wert der verarbeiteten Waren zu beschränken.

In einem Artikel in der Schw. Gewerbe-Zeitung (Nr. 45 und 46 vom 9. und 15. November 1940) »Zur Umsatzsteuer« hat dann Schirmer erneut zum Projekt der Steuerverwaltung Stellung genommen. Unter anderem hob er hervor, daß das Handelsregister der Schweiz nur sehr unvollkommen geführt werde, denn eine erhebliche Zahl eintragungspflichtiger Firmen sei nicht eingetragen. Daran habe auch die neue gesetzliche Bestimmung des Obligationenrechtes (O.R. Art. 52—54 Verordnung über das Handelsregister), wonach Betriebe mit einem jährlichen Rohertrag von 25 000 Fr. eintragungspflichtig seien, nichts geändert. Schirmer stellte nun die Frage, was mit den Firmen, die den gesetzlichen Bestimmungen nicht nachgekommen seien, geschehe.

Man kann hier auf die Botschaft des Bundesrates verweisen, in der letzterer ausführt: »Es wurden Befürchtungen ausgesprochen ... der

Vorteil der nicht im Handelsregister eingetragenen Kleinbetriebe könne einzelne Unternehmungen veranlassen, der Eintragung ins Handelsregister auszuweichen. Die Gefahr ist leicht zu bannen; es genügt, die Verpflichtung zur Entrichtung der Warenumsatzsteuer auf alle Unternehmungen auszudehnen, die, trotzdem sie eintragungspflichtig wären, sich nicht eintragen ließen.«

Einleuchtender sind die Bedenken Schirmers, die bezüglich der Kontrolle über Eintragung oder Nichteintragung des Empfängers gemacht werden. Er möchte daraus eine zeitraubende Erschwerung des Handels ableiten. Man kann hier entgegnen, daß für viele Unternehmer dies eine einmalige Arbeit wäre, wenn z. B. viele Stammkunden vorhanden sind.

Es wurde auch die ungleichmäßige Belastung der gleichen Ware, je nachdem sie über eingetragene oder nichteingetragene Firmen verschiedener Wirtschaftsstufen den Konsumenten erreicht, sehr drastisch dargestellt[72].

Erfaßter Gegenstand 5 Schlafzimmer zu je 2000 Fr. = 10 000 Fr.

a) Nicht eingetragene Möbelwerkstätte liefert an nicht eingetragene Möbelhadlung (oder Konsumenten)[72]: Steuererhebung beim Lieferanten der Werkstätte, Holz- und Eisenwarenlieferanten.

Materialpreis lt. Angaben 45 % des Verkaufspreises	Fr.	4 500.—
Dazu 2 % Umsatzsteuer	»	90.—
Verkaufspreis für 5 Zimmer	»	10 090.—
Verkaufspreis pro Zimmer	»	2 018.—

Steuer pro Zimmer 18 Fr.

b) Eingetragene Firma (Werkstätte)[72] liefert an nicht eingetragene Möbelhandlung (oder Konsumenten)[72]: Steuererhebung beim Verkaufe an Händler.

Verkaufspreis	Fr.	10 000.—
2 % Steuer	»	200.—
Verkaufspreis für 5 Zimmer	»	10 200.—
Verkaufspreis pro Zimmer	»	2 040.—

Steuer pro Zimmer 40 Fr.

c) Eingetragene Firma (Werkstätte)[73] liefert an eingetragene Möbelhandlung: Steuererhebung beim Verkauf an Private.

---

[72] Aus der Schweiz. Gewerbe-Zeitung Nr. 45 vom 9. Nov. 1940.

[73] Die Klammerausdrücke sind vom Verfasser zum bessern Verständnis der nachfolgenden Erläuterung eingefügt.

Verkaufspreis an Händler	Fr. 10 000.—
Dazu dessen Verdienstzuschlag 30 %	» 3 000.—
Detailverkaufspreis	Fr. 13 000.—
2 % Umsatzsteuer	» 260.—
Total Verkaufspreis	Fr. 13 260.—
Preis pro Zimmer	» 2 652.—

Steuer pro Zimmer 52 Fr.

d) Nicht eingetragene Möbelwerkstätte liefert an eingetragene Möbelhandlung: Steuererhebung bei Materialbezug (wie Beispiel a) und beim Verkauf an den Konsumenten (wie Beispiel c).

Verkaufspreis an Händler inkl. 90 Fr. Steuer auf dem Materialbezug	Fr. 10 090.—
Verkaufspreis an Konsumenten	» 13 090.—
Dazu 2 % Umsatzsteuer	» 262.—
Detailverkaufspreis	Fr. 13 352.—
Preis pro Zimmer	» 2 671.—

Steuer pro Zimmer 71 Fr.

Bei der Betrachtung dieser Beispiele darf man nicht außer acht lassen, daß sie zur Kenntlichmachung eines Mangels des Systems der Steuerverwaltung konstruiert wurden und keine Schlüsse auf »praktische Ungerechtigkeiten« zulassen; denn es müßte untersucht werden, ob in der Praxis bei strenger Handhabung der Handelsregistereintragungen solche Fälle überhaupt möglich wären.

Zu Beispeil a) und b) ist zu sagen, daß die Differenz in der Besteuerung nur als ungerecht empfunden werden kann, wenn zwei unter gleichen Bedingungen arbeitende Möbelwerkstätten, je nach der Eintragung, unterschiedlich behandelt würden. Wenn aber die Eintragung strikte durchgeführt wird, kann wohl eine größere Möbelwerkstätte kaum zu den nicht eingetragenen Betrieben gehören. Die Unterscheidung in eingetragene und nicht eingetragene Betriebe ist in diesem Fall ziemlich identisch mit einer Trennung in Kleinbetrieb bzw. Handwerk und Großbetrieb bzw. Gewerbe und Fabrikation. Wenn sich nun das Steuersystem so auswirken würde, daß der Handwerksbetrieb (gegenüber dem »Großbetrieb« einen kleinen Kostenvorteil voraus hätte, wäre dies gewiß kein Unglück; denn im allgemeinen wird, um beim Beispiel zu bleiben, der selbständige Möbelschreiner kaum in der Lage sein, den »Großbetrieb« auf dem Markte kostenmäßig zu konkurrenzieren, vielmehr wird er bestrebt sein, sich durch Qualitätskonkurrenz Kunden-

aufträge zu sichern. Von diesem Standpunkt aus müßte sich die unterschiedliche Besteuerung als sozial gerecht erweisen, trotzdem sie aber, als Verbraucher betrachtet (Verbraucher = Steuerträger), bezogen auf die »steuerpflichtigen Ausgaben«, regressiv wirken würde.

Es sei zugegeben, daß Grenzfälle vorkommen würden, wo von zwei unter gleichen Umständen arbeitenden Betrieben nur der eine eintragungspflichtig ist. Praktisch kann es sich nur um eingetragene und nicht eingetragene Handwerksbetriebe handeln. Hier würde die Steuer ohne Zweifel Ungerechtigkeiten mit sich bringen. Nun war aber vorgesehen (wie aus der Gewerbe-Zeitung ersichtlich ist), die eingetragenen Handwerksbetriebe für ihre Waren- resp. Werklieferungen die Umsatzsteuer nur vom Werte der verarbeiteten Waren bezahlen zu lassen. Das bedeutet also, daß auch der eingetragene Kleinbetrieb, resp. Handwerksbetrieb nur für die zur Produktion verwendeten Waren steuerpflichtig wird, genau gleich wie der nicht eingetragene, der die Steuer durch den um den Steuerbetrag erhöhten Preis seiner Warenbezüge »bezahlt«. (In unserem Beispiel: Holz- und Eisenwarenlieferanten.) Damit erreicht man steuerlich die Gleichstellung der Handwerksbetriebe, und die verbleibende Ungerechtigkeit zwischen Handwerk und Fabrikation ließe sich vertreten.

Zur Differenz, wie sie Beispiel b) und c) darstellen, ist folgendes zu sagen: Wir haben es hier mit einem von Anfang an anerkannten und zugegebenen Mangel des Systems zu tun. Es ist dies die Differenz, die entsteht, wenn das gleiche Produkt einmal beim Großhändler und das andere Mal beim Kleinhändler besteuert wird. Zu bemerken bleibt nur, daß der Verdienstzuschlag nicht immer 30 % betragen wird, vor allem nicht beim Warendetaillisten, wo die unterschiedliche Behandlung einer Ware am häufigsten anzutreffen sein wird. Nimmt man an, der Verdienstzuschlag des Kleinhändlers auf Engrospreisen betrage 10 %, dann ergibt sich, wenn die Steuer beim Großhändler berechnet auf den Detailverkaufspreis erhoben wird, eine Belastung von 1,8 %. Die »Ungerechtigkeit« beträgt also 2 ‰. Legen wir unserer Rechnung einen Verdienstzuschlag von 30 % zu Grunde, beträgt die Detailbelastung 1,5 % und die mögliche Belastungsdifferenz 0,5 %.

Zu Beispeil d) ist zu bemerken, daß dies in Wirklichkeit selten vorkommen würde; denn als nicht eingetragene Werkstätte kommt, vorausgesetzt, die Vorschriften über die Eintragung werden streng gehandhabt, nur das Kleinhandwerk in Frage, das wohl in den seltensten Fällen

für den Markt produziert. Sollten sich in der Praxis solche Doppelbesteuerungen zeigen, würde selbst eine dem Formalismus huldigende Steuerverwaltung Abhilfe gewähren.

Schirmer vertrat ferner die Ansicht, die grundsätzliche Befreiung einzelner Warenkategorien (wie Milch, Milchprodukte, Mehl, Mehlprodukte) und von Steuern bereits erfaßte Genußmittel (wie Tabak und Zigaretten) müßte die Detailgeschäfte dazu zwingen, »Verkäufe nicht umsatzsteuerpflichtiger Waren fortlaufend gesondert zu berechnen, was angesichts der primitiven Verhältnisse und der raschen Verkaufshandlungen einfach unmöglich erscheint«. Auch diese Schwierigkeit wäre nicht so groß, daß sie nicht überwunden werden könnte. Statt die Steuer beim Verkauf auf den Preis zu schlagen, müßte sie in jeden Preis einkalkuliert werden (verdeckte Ueberwälzung).

Im gleichen Artikel wurde ausgeführt: «Eine besondere Härte gewerbepolitischer Natur bedeutet die Tatsache, daß die Steuerbeträge an der wirtschaftlich schwächsten Stelle zum Einzug gelangen sollen.« Gegen diese Ausführungen läßt sich nichts einwenden. Wenn aber behauptet wird: »Das Abführen der verhältnismäßig großen Beträge der Umsatzsteuer aus den Betrieben des Handwerks und Detailhandels wird neuerliche, kaum überwindbare Schwierigkeiten ergeben« ..., wenn ferner in einer Tabelle über »Neubeschlossene Sozialabgaben und Steuern« die Umsatzsteuer einfach von bisherigen Durchschnittserträgen abgezogen wird, ohne die Möglichkeit der Abwälzung (erhöhte Roheinnahmen) auch nur zu erwähnen, um hieraus endlich zu »beweisen«, daß die neuen Steuern einschließlich Umsatzsteuer z. B. im Detailhandel 45,4 % des Betriebsertrages oder 2,3 % des Umsatzes ausmachen, so ist dies, gelinde gesagt, sehr unobjektiv.

1. Betriebszahlen auf Grund der Buchhaltungserhebungen aus 1670 Handwerksbetrieben und 840 Detailhandelsbetrieben[74].

	Handwerk	Detailhandel
Durchschnittlicher Umsatz	53 000	75 600
Durchschnittlicher Warenverbrauch	28 700	59 400
Durchschnittliche fremde Arbeitslöhne	10 200	3 700
Durchschnittliches Ergebnis f. Betriebsinhaber	4 800	3 900
Durchschnittlicher Kapitalbesitz	16 600	18 500

[74] Aus der Gewerbe-Zeitung Nr. 45 vom 9. Nov. 1940.

2. Neubeschlossene Sozialabgaben und Steuern.

	Handwerk	Detailhandel
Lohnausgleich 2 % vom Lohn	204.—	74.—
Verdienstausfallkasse: 6 % vom Lohn + Fr. 72.— Grundbeitrag	133.—	94.—
Wehropfer ½ % pro Jahr*	83.—	92.50
Umsatzsteuer: 2 % vom Warenverbrauch	574.—	
2 % vom Umsatz		1512.—
Total der Abgaben	994.—	1772.50
Vom Betriebsertrag	20,7 %	45,4%
Vom Umsatz	1,8 %	2,3%

* Da im Handwerk und Detailhandel die flüssigen Mittel sehr beschränkt sind und das Wehropfer in bar entrichtet werden muß, belastet es in seiner praktischen Auswirkung ebenfalls das Betriebsergebnis.

Vorschlag des Schweizerischen Gewerbeverbandes.

Der S.G.V. übte nicht nur negative Kritik, sondern trat mit einem eigenen Projekt, dem die Mängel des von der Verwaltung vorgeschlagenen Systems nicht anhaften sollen, an die Oeffentlichkeit. Der Vorschlag gipfelte darin, daß die Umsatzsteuer beim Lieferanten des Detailhandels zu erheben sei, »ohne Rücksicht darauf, ob dieser Lieferant, Grossist oder Fabrikant ist und ohne Rücksicht darauf, ob er im Handelsregister eingetragen ist oder nicht«[75]. Wenn man am Prinzip der Einphasensteuer festhält, würden auch Grossisten und Fabrikanten für gewisse Lieferungen frei. Schirmer erklärte, er könne auf Grund seiner Einblicke in die nationale Wirtschaft feststellen, daß der Fabrikant an 5 Kategorien von Abnehmern liefere: 1. an den Grossisten, 2. an andere Fabrikanten, 3. an die Detaillisten, 4. an die Handwerker und 5. ausnahmsweise auch an Privatkunden. Steuerpflichtig sollte der Fabrikant werden für Lieferungen an Handwerker, Detaillisten und Konsumenten, frei bleiben sollten Lieferungen an andere Fabrikanten oder

[75] Zitate stammen alle aus der Gewerbe-Zeitung Nr. 45 und 46 vom 9. und 15. Nov. 1940.

an einen Grossisten. In ähnlicher Weise verkaufe der Grossist Waren an: 1. andere Grossisten, 2. Fabrikanten, 3. Detaillisten, 4. Handwerker, 5. Privatkunden. Auch er sei steuerpflichtig, wenn er an die letzten 3 Käufergruppen liefere. Die subjektive Steuerpflicht sollte auf folgende Art und Weise umschrieben werden:

I. Steuerpflichtig sind, sofern sie sich in der Schweiz mit entgeltlichen Lieferungen von Waren oder elektrischer Energie befassen:

a) die Inhaber von Fabrikations- und Handelsbetrieben, die Waren verkaufen an

1. Detailgeschäfte, die diese Waren in ihrem eigenen Betrieb an den letzten Verbraucher selbst verkaufen.
2. Fabrikationsbetriebe und Handwerksbetriebe, welche die Waren für den letzten Verbraucher weiterverarbeiten
3. Betriebe, die die Waren für den eigenen Verbrauch benötiden.
4. Privatpersonen, die die Ware selbst verbrauchen.

Der S.G.V. glaubte, diese Umschreibung werde genügen, da die Fabrikanten und Grossisten ihre Kundschaft kennen und die Ausscheidung der Verkäufe an Detaillisten, Handwerker und Privatkunden leicht durchzuführen sei. Die Fabrikanten und Grossisten sollten gesetzlich verpflichtet werden, eine Kundenliste für steuerfreie Warenlieferungen zu führen; damit könnte die Kontrolle, ob die frei belieferten Kunden ihrerseits der Steuerpflicht nachkommen, erleichtert werden.

Die objektive Steuerpflicht wurde wie folgt umschrieben:

II. Gegenstand der Warenumsatzsteuer ist:

a) die Lieferung von Waren an Firmen und Personen, die in I. bezeichnet sind.

III. Von der Steuer befreit sind:

a) die Lieferung von Waren an Firmen und Personen, die gemäß I. selbst umsatzsteuerpflichtig sind.

Entsprechend der von Schirmer schon im Exposé geäußerten Ansicht über die Ueberwälzung wurde von der »verhältnismäßig leichten Möglichkeit der Ueberwälzung der Umsatzsteuer auf den weitern Abnehmer« gesprochen, weil es keine »technische Schwierigkeit« bedeute, »auf die Rechnung 2 % Steuer zu schlagen, da es sich in der Regel um hohe

Fakturenbeträge handelt«. Im weitern werde eine »innerbetriebliche Ausscheidung« der vereinnahmten Steuerbeträge leicht sein, infolge der durchgehend in diesen Betrieben üblichen doppelten Buchhaltung; z. B. bei einer Lieferungsrechnung von 1000 Fr. lauten die Buchungssätze:

Debitoren-Konto an Warenkonto	Fr.	1000.—
Debitoren-Konto an Umsatzsteuer	Fr.	20.—

und bei Bezahlung der Steuer:

Umsatzsteuer-Konto an Kassa-Konto	Fr.	20.—

Mit andern Worten ausgedrückt, heißt das, man muß bei diesen kaufmännisch betriebenen Unternehmen nicht befürchten (wie etwa bei Kleinhändlern), daß die vereinnahmte Steuer als »Einkommen« verwendet wird.

»In diesen Betrieben ist auch das Betriebskapital nicht so knapp, daß es zum Lebensunterhalt des Betriebsinhabers herangezogen werden muß, wie das in Detailhandel und Handwerk vielfach der Fall ist. Es wird also die Abführung der erhobenen Steuerbeträge keine große Härte bedeuten.«

Die Vorteile des Projektes des S.G.V. sind: Beschränkung der Zahl der Steuerpflichtigen und einfache Kontrolle. Die Behauptung, die Steuerbelastung sei eine gleichmäßige und vermeide die Ungleichheiten des Projektes der Steuerverwaltung, ist ziemlich relativ aufzufassen; denn der Unterschied in der Belastung, wie sie Beispiel a) und b) gezeigt hat (siehe Seite 136), bleibt bestehen zwischen Handwerker und Fabrikant; ebenfalls die Differenz, die sich aus Beispiel b) und c) ergibt (Steuer auf Fabrikpreis und Großhandelspreis), zwar weniger für das gleiche Produkt, wohl aber als unterschiedliche Belastung verschiedener Produkte.

Der Hauptnachteil liegt aber darin, daß das Steueraufkommen beim vorgeschlagenen gleichen Steuersatz von 2 % gegenüber dem Projekt der Steuerverwaltung je nach der steuertechnischen Definition der Begriffe: Fabrikation, Großhandel und Kleinhandel, sich um 25 % bis 40 % verringern würde.

Auch das Steuersystem des S.G.V. stellte eine Neuheit dar. Wesensverwandt ist dieses Projekt mit der Fabrikationssteuer. Es ist merkwürdig, daß beide schweizerischen Vorschläge ihr Augenmerk auf die Bestimmung des Steuersubjektes richten und eindeutige Aussagen über die »objektive Steuerpflicht« vernachlässigen.

5. *Weitere Projekte der Steuerverwaltung.*

Die grundsätzliche Opposition des Gewerbeverbandes, die sich vor allem gegen das vorgeschlagene Erhebungssystem, aber auch zum voraus gegen jede Erhebung der Steuer bei Unternehmungen des Detailhandels richtet, fand in verschiedenen Expertenkonferenzen gewisse Unterstützung. Man mußte deshalb das ursprüngliche Projekt fallen lassen und neue Wege und Mittel zur Erhebung suchen. Neben den oben erwähnten Einreden (s. S. 133 f.) gegen jede Belästigung des Detaillisten mit der Führung einer Umsatzsteuer-Buchhaltung wurde zur Begründung dieser Stellungnahme u. a. angeführt, daß gerade diese Kreise im gegenwärtigen Zeitpunkt mit vielerlei Formalitäten der Rationierung überlastet seien.

Da für die reibungslose Erhebung einer Steuer die grundsätzliche Einstellung des Pflichtigen nicht belanglos ist, bzw. weil die Gewerbekreise gegen das erste Projekt eine unerbittlich ablehnende Haltung eingenommen hatten, ordnete das Zoll- und Finanzdepartement die Ausarbeitung eines Projektes nach dem Vorschlag des Gewerbeverbandes an. Gleichzeitig sollte versucht werden, ob durch die Wahl eines andern Systemes den unterschiedlichen Ansichten der verschiedenen Interessengruppen einigermaßen Rechnung getragen werden könne. Entsprechend diesen Weisungen hat dann die Steuerverwaltung die im folgenden kurz zu behandelnden Projekte ausgearbeitet.

a) Die Grossisten-Umsatzsteuer.

Nach einem Bericht des Zoll- und Finanzdepartementes stellt dieses Projekt den Versuch dar, die vom S.G.V. postulierten Grundsätze einer Grossisten-Umsatzsteuer zu verwerten. Der diesbezügliche Entwurf weicht zwar im einzelnen von den Vorschlägen des S.G.V. ab. So wird z. B. die Steuerpflicht eines Umsatzes nicht durch den »Charakter des Abnehmers« begründet (s. S. 140 f.), sondern man muß, will man am Prinzip der Einphasensteuer festhalten, die »objektive Steuerpflicht« möglichst direkt vom Verwendungszweck einer Ware abhängig machen in der Weise, daß nur die Konsumgüterlieferungen (Güter zum Zwecke des Ge- und Verbrauches) der Grossisten steuerpflichtig werden. Der Entwurf umschreibt zunächst die subjektive Steuerpflicht durch die

Definition des Begriffes »Grossist«. Nur die »Grossisten« werden dann für die diesbezüglichen Lieferungen an Detaillisten, Kleingewerbler und Konsumenten steuerpflichtig.

Allerdings muß die steuerrechtliche Definition dieses Wirtschaftsbegriffes anders, als nach dem Sprachgebrauch üblich ist, abgegrenzt werden. Als Grossist im Sinne des Entwurfes gilt nämlich nicht nur der im Engroshandel tätige Händler, sondern auch der Hersteller, der Erzeuger von Waren, »gleichgültig, ob es sich um selbsthergestellte oder ohne weitere Verarbeitung oder Bearbeitung weiter veräußerte Waren handelt«[76]. Nach diesem Entwurf wird als Händler betrachtet, »wer gewerbsmäßig Waren erwirbt« und diese, ohne daß eine den ursprünglichen Charakter der Waren verändernde Be- oder Verarbeitung stattfindet, weiter verkauft, sofern »mehr als die Hälfte des Umsatzes auf Engroslieferungen entfällt«. Als Erzeuger dagegen gilt, »wer gewerbsmäßig Waren erzeugt, herstellt oder durch weitere Verarbeitung, Bearbeitung, Zusammensetzung oder Zerlegung in andere Waren verwandelt, oder wer Waren im Lohn (Dienst-, Werkvertrag, Auftrag) durch Dritte ... herstellen läßt«. Diese Bestimmungen erfahren eine Milderung, weil Händler und Erzeuger erst steuerpflichtig werden, wenn der jährliche Gesamtumsatz den Wert von 35 000 Fr. übersteigt. Nach Auffassung der Experten wird nämlich dieser Betrag als Minimum bezeichnet, der unter »normalen Verhältnissen den Betriebsinhabern einen auskömmlichen Ertrag abzuwerfen vermag«[77].

Steuerpflichtig ist somit die Lieferung und der Eigenverbrauch durch den Grossisten, sofern der Empfänger der Lieferung selber nicht Großhändler oder Fabrikant, also »Grossist« ist. Demnach sind die Lieferungen an andere Grossisten steuerfrei, »sofern die Waren für den Wiederverkauf oder als Werkstoffe bezogen werden«.

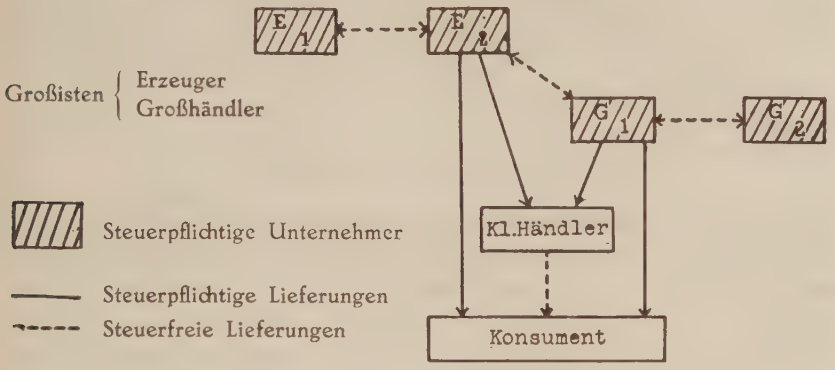
Natürlich enthält der Entwurf noch eine ganze Reihe weiterer wichtiger Bestimmungen, die wir aber nicht eingehend zu erörtern brauchen, weil dieser Entwurf als Grundlage für die noch zu behandelnde, vom Bundesrat erlassene Umsatzsteuer diente und keine grundsätzlichen Differenzen zwischen Entwurf und Bundesratsbeschluß festzustellen sind.

---

[76] vgl. Grundsätze für eine Großhandelswarenumsatzsteuer von der Eidg. St.V. 29. IV. 41.

[77] Bericht zu den vom E.F.Z.D. aufgestellten Grundsätzen für die Ausgestaltung einer Warenumsatzsteuer.

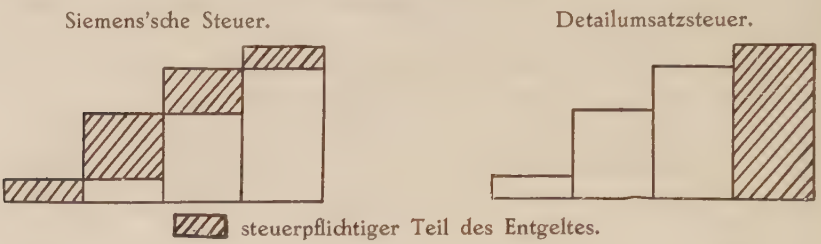
Festzuhalten ist bloß die Tatsache, daß auf Grund des Vorschlages des S.G.V. — es sei der Lieferant des Detailhandels als Ansatzstelle einer Umsatzsteuer zu bezeichnen — eine den Grundsätzen der Einphasensteuer entsprechende Form der Erhebung, die auch praktisch eine relativ reibungslose Durchführung gestattet, gefunden werden konnte. (Vgl. folgendes Schema.)



b) Die Siemens'sche Umsatzsteuer.

Das zweite von der Steuerverwaltung zur Diskussion gestellte Projekt betrifft die sogen. Siemens'sche veredelte Umsatzsteuer (vgl. I. Abschn. S. 40). Es handelt sich hierbei um eine Mehr- oder Allphasensteuer, wobei aber an Stelle der Besteuerung des Bruttoumsatzes diejenige des Nettoumsatzes tritt. Es dient also nicht in jeder Stufe das volle vereinnahmte Entgelt als Bemessungsgrundlage, sondern bei jeder Phase ist nur die Differenz zwischen Ankaufspreis der Waren resp. der zu ihrer Herstellung notwendigen Rohstoffe und dem Verkaufspreis, also der dem Steuersubjekt zukommende Rohertrag, steuerpflichtig. Somit hätte jeder Steuerpflichtige am Ende einer Steuerperiode x % von der Differenz zwischen vereinnahmten und für Rohstoff- oder Warenkäufe verausgabten Entgelten zu entrichten; wobei natürlich vom vereinnahmten Entgelt nur Ausgaben für Warenbezüge, niemals aber etwa Löhne, Gehälter und allgemeine Unkosten in Abzug gebracht werden könnten. Dieses System würde dem Grundsatz der im Bundesbeschluß bzw. Bundesratsbeschluß fixierten Maximalbelastung, bezogen auf den Detailpreis, in jeder Beziehung gerecht werden; denn wenn z. B. der Urproduzent den Rohstoffanteil, der Fabrikant den Fabrikationszuschlag inkl. Fabrikationsgewinn, der Großhändler seine Marge, der Detaillist

den Kleinhandelszuschlag mit 2 % versteuern müßten, würde die Belastung des Detailverkaufspreises nur 2 % betragen. Im fiskalischen Effekt erreicht die veredelte Allphasensteuer nichts anderes als die Wirkungen einer Einphasensteuer, nämlich der Detailumsatzsteuer.



Empfehlenswert scheint diese Lösung besonders aus dem Grunde, weil allen Handels- und Fabrikationsstufen die Pflicht zur Zahlung auferlegt werden kann und sich demnach keine Gruppe als in ihren Rechten geschmälert betrachten müßte. Als Nachteil erweist sich vor allem die hohe Zahl der Steuerpflichtigen, verbunden mit den im Einzelfall relativ kleinen Erträgen, so daß mit erheblichen Verwaltungskosten zu rechnen wäre. Aber abgesehen davon bringt dieses System hauptsächlich den arbeitsintensiven Betrieben und dem Kleinbetrieb überhaupt, so paradox es klingen mag, relativ größere Lasten (vgl. dazu I. Abschn. S. 42). Damit verbunden ist auch eine Erschwerung der Ueberwälzung, weil eben die Steuer nicht mehr bei jeder Lieferung in ihrer absoluten Höhe dem Preis als Spezialunkostenfaktor des betreffenden Umsatzes prozentual zugeschlagen werden kann, sondern weil sie bei der Kalkulation der Gestehungskosten nur mit allen andern Unkostenfaktoren gesamthaft den Preis beeinflußt. Der Charakter dieser Steuer nähert sich demnach bedenklich dem einer (Roh)Ertragssteuer.

Aus diesen Gründen mußte man später das Projekt wieder fallen lassen. Trotzdem verdient auch dieser Entwurf eine eingehendere Würdigung, insbesondere deshalb, weil er in seiner Art so ziemlich einzig dastehen wird.

Steuergegenstand ist: 1. die Lieferung von Waren gegen Entgelt im Inland durch den Steuerpflichtigen, 2. die Einfuhr aus dem Auslande und 3. der Eigenverbrauch durch den Steuerpflichtigen.

Steuersubjekt wird, wer die bezeichneten Lieferungen gewerbsmäßig tätigt. Vorgesehen war allerdings die Ausnahme der Lieferung der »Land- und Forstwirte, die ausschließlich Roherzeugnisse der eigenen

Land- und Forstwirtschaft liefern« (Feldfrüchte, Obst, Gemüse, Holz, Wein, Vieh und dergl.). Im weitern wird jedermann Steuerschuldner, der Warenimporte tätigt. Entscheidend sind natürlich die Bestimmungen, die die Bemessungsgrundlage für die Berechnung bezeichnen, z. B. Art. 4, Abs. 2[78].

> Als steuerbarer Warenumsatz gilt die Summe der während eines Steuerjahres für gelieferte Waren vereinnahmten Entgelte (gesamter Warenumsatz) abzüglich der Summe der Entgelte, die der Steuerpflichtige während des Steuerjahres für Waren vergütet hat, die ihm von andern Steuerpflichtigen oder aus dem Auslande geliefert wurden.

Man darf sich aber mit Recht fragen, ob bei diesem System eine einigermaßen objektive Veranlagung, die auch materiell und nicht nur formell geprüft werden kann, überhaupt möglich ist. Meiner Ansicht nach stehen dem Pflichtigen zu viele subjektive Möglichkeiten, das Betreffnis zu variieren, zu. Denken wir nur daran, daß schon die Ausscheidung der für gelieferte Waren vereinnahmten Entgelte nicht leicht bewerkstelligt werden kann. Es sind nämlich etwa von den Roheinnahmen zu eliminieren: Entgelte für Werkleistungen und Leistungen überhaupt, durchlaufende Posten und event. weitere abzugsfähige Posten (Transport- und Versicherungskosten, Rückvergütungen und dgl.). Dazu bietet die Ausscheidung des Subtrahenten (d. h. der Summe der Entgelte, die für Warenbezüge vergütet werden) aus den Gesamtausgaben (ebenso Bewertung der Lagerbestände) gewiß weitere, nicht unbeachtliche Möglichkeiten zu Hinterziehungen. Ja man darf sogar ruhig behaupten, in vielen Fällen würde es dem Steuerpflichtigen auch bei gutem Willen nicht ohne weiteres möglich sein, aus seinen Büchern die nötigen Angaben zu entnehmen.

Aehnlichen Schwierigkeiten begegnet die Veranlagung des Eigenverbrauches; denn wie die Menge der Waren, die der Steuerpflichtige seinem Betriebe »für Zwecke, die nicht dem Geschäftsbetrieb dienen«, entnimmt, in der Praxis »richtig« bestimmt werden soll, bleibe dahingestellt. Wir dürfen nämlich unter keinen Umständen vergessen, daß nicht nur durchorganisierte Großbetriebe, sondern auch primitive Kleinbetriebe steuerpflichtig würden.

Solche Bedenken veranlaßten denn auch die Autoren des Entwurfes,

---

[78] Alle Zitate stammen aus: Grundsätze für eine Warenumsatzsteuer (nach Siemen'scher Methode) der Eidg. St.V. vom 17. IX. 41.

Pauschalierungen für Kleinbetriebe des Detailhandels vorzuschlagen; Art. 7 des Entwurfes lautet:

> Steuerpflichtige, deren Warenumsatz in dem dem Steuerjahr vorangehenden Kalenderjahr (Vorjahr) den Betrag von Fr. 50 000 nicht überstiegen hat, können an Stelle der berechneten Steuer eine Pauschalsteuer entrichten. Die Steuerverwaltung kann von solchen Steuerpflichtigen die Pauschalzahlung verlangen, *wenn keine für die Kontrolle über die Erfüllung der Steuerpflicht genügenden Bücher geführt werden.*
>
> Die Pauschale beträgt:

Bei einem gesamten Jahresumsatz

				bis	zu	5 000	Fr.	0	Fr.
von	über	5 000	Fr.	»	»	10 000	»	30	»
»	»	10 000	»	»	»	15 000	»	60	»
»	»	15 000	»	»	»	20 000	»	90	«
»	»	20 000	»	»	»	25 000	»	120	»
»	»	25 000	»	»	»	30 000	»	150	«
»	»	30 000	»	»	»	35 000	»	180	»
»	»	35 000	»	»	»	40 000	»	210	«
»	»	40 000	»	»	»	45 000	»	240	«
»	»	45 000	»	»	»	50 000	»	270	»

(2 % von 30 % des Gesamtumsatzes)

Falls man dem Siemens'schen System noch bedingt Umsatzsteuercharakter zuerkennen kann, birgt die Pauschalierung die totale Bankrotterklärung der Umsatzbesteuerung in sich; denn es steht jedenfalls außer Zweifel, daß die Forderung nach allgemeiner und gleichmäßiger Belastung des Verbrauches mißachtet wird. Bei jeder Umsatzsteuer soll ja der Zahler durch die Ueberwälzung auf den letzten Verbraucher sich erholen können. Bezahlt er aber eine Pauschale, so steht der Steuerbetrag in absolut keiner direkten Beziehung zum Preis des gelieferten Gegenstandes und die Ueberwälzung muß in Form eines allgemeinen Unkostenzuschlages versucht werden. Die veredelte Umsatzsteuer verliert, verbunden mit der Pauschalierung, gänzlich den Charakter einer Verbrauchssteuer und erhält durch die grobe Anpassung der Steuerbemessung an den privatwirtschaftlichen Erfolg aller Lieferungen (Rohertrag) die Wirkungen einer ungerechten Ertragssteuer.

Neben der Belastung der Lieferungen sah der Entwurf vor, den Eigenverbrauch mit 2 % der Gestehungskosten des Gegenstandes zu belangen. Wie erinnerlich, sollte ferner die Einfuhr steuerpflichtig werden, da man eine steuerliche Gleichstellung zwischen in- und ausländischer

Produktion befürworten muß. Es war daher vorgesehen, daß der Importeur 2 % »von dem um den Einfuhrzoll vermehrten Durchschnittswert der Warengattung zu entrichten habe; wobei es aber dem Finanz- und Zolldepartement vorbehalten bleiben sollte, anzuordnen und zu entscheiden, ob die Steuer bei der Einfuhr in Form von Zollzuschlägen, deren Festsetzung ungefähr einer 2 % Belastung des Durchschnittswertes entsprechen müßte, einzubringen sei.

Als objektive Befreiungen waren vorgeschlagen die Lieferung, die Einfuhr und der Eigenverbrauch von Gas, Wasser, Elektrizität, frischer Milch, Kartoffeln, Getreide, Getreidemahlprodukten und Brot und »die Lieferung von Waren in das Ausland«. Es sei noch erwähnt, daß neben der Festsetzung des Steuerbetrages auf Grund eines jährlichen Bekenntnisses vierteljährliche, mutmaßlich festgesetzte Vorauszahlungen stattfinden sollten, wobei allfällige Differenzen am Ende der Steuerperiode durch Gutschrift oder Ausgleichszahlung beglichen werden müßten.

Der Mechanismus der veredelten Umsatzsteuer ist leicht faßlich und bedarf keiner weitern Kommentierung; dagegen müßte sich die richtige Veranlagung als nicht ganz leicht erweisen, wie vielleicht das dem Entwurf der St.V. entnommene Beispiel zeigt.

1. Gesamtumsatz während des Steuerjahres			Fr. 8 472 312.55	
2. *Eigenverbrauch*			» 2 200.—	Fr. 8 474 512.55
Abzüge:				
1. Umsatz freier Waren (Gas, Elektrizität, Wasser, Milch, Kartoffeln, Getreide, Getreidemahlprodukte, Brot)			Fr. 1 021 111.70	
2. Summe der verausgabten Entgelte für Warenbezüge von steuerpflichtigen Lieferanten			» 1 304 200.10	
3. Vergütete Entgelte für aus dem Ausland bezogene steuerbare Waren			» 4 617 415.35	
4. Steuerbarer Teil der für Lieferungen in das Ausland vereinnahmten Entgelte				
a) Für Lieferungen in das Ausland insgesamt vereinnahmte Entgelte		Fr. 91 172.—		
abzüglich:				
Anteil steuerfr. Ware	Fr. 12 400.—			
Anteil Entgelte für Bezüge v. steuerpfl. Lieferanten	» 45 120.—			
Anteil Entgelte für aus dem Ausland bezogene Waren	» 20 500.—	» 78 020.—	» 13 152.—	» 6 955 879.15
Steuerbarer Umsatz				Fr. 1 518 633.45
Umsatzsteuer (2% vom steuerbaren Umsatz)				Fr. 30 372.65

6. Der Bundesratsbeschluß vom 29. Juli 1941 über die Warenumsatzsteuer[79].

Im Laufe der Beratungen und Konferenzen zeigte es sich allmählich, daß eine nach den Grundsätzen des Bundesbeschlusses vom 11. April 1941 durchgeführte Umsatzsteuer auf der Basis der vom S.G.V. lancierten Vorschläge am »geräuschlosesten« akzeptiert werden würde. Daher entschied sich auch der Bundesrat für das System einer kombinierten Hersteller- und Großhandelssteuer, der sogen. Grossistensteuer. Zum bessern Verständnis des Systemes gliedern wir gedanklich den ganzen Güterkreislauf schematisch in die Stufen Produktion, Großhandel, Kleinhandel und Verbrauch. Es soll nun jede Ware auf ihrem Weg zum Verbraucher einmal erfaßt werden und zwar so, daß je nach der Struktur ihres Handelsweges entweder der Hersteller, Erzeuger oder der Engroshändler (die nach diesem Erlaß steuerrechtlich unter den Begriff Grossist zu rubrizieren sind) bei der Lieferung an den Detailhandel oder (falls die Grossisten auch detaillieren) an den letzten Verbraucher eine prozentuale Abgabe des Wertes der Lieferung, gemessen am dafür vereinnahmten Entgelt, zu entrichten hat. Dafür werden die andern Glieder der Handelskette steuerlich nicht berührt. Es sind demnach die Vorumsätze, durch welche der »Grossist« den Gegenstand seiner Lieferung erhält, frei. Ebenso bleiben die nachfolgenden Umsätze steuerlich unberührt, es betrifft dies hauptsächlich die Phase Detaillist-Konsument.

Der Bundesratsbeschluß gliedert sich in zwei Teile. Der erste befaßt sich mit der eigentlichen Umsatzsteuer; denn er behandelt den Warenumsatz im Inland (Art. 4—43), während der zweite Teil eine selbständige Besteuerung der Einfuhr festlegt, die sich infolge des Postulates der Umsatzsteuer — den Verbrauch allgemein zu belasten — zur Ergänzung der Steuer auf Inlandumsätzen, als Steuer auf dem »aus dem Ausland stammenden Teil des inländischen Warenverbrauches«[80] als notwendig erweist.

Um klare Vorstellungen über die Art und Funktion dieses Systems zu

---

[79] Es kann sich im Rahmen dieser Arbeit nicht darum handeln, den Bundesratsbeschluß in alle Detail zu kommentieren, sondern die Darstellung beschränkt sich in einer knappen Skizzierung des Systemes. Eingehendere Ausführungen findet man vorläufig in der Wegleitung für den Steuerpflichtigen, herausgegeben von der St.V.

[80] vgl. Wegleitung S. 3.

erhalten, ist es nicht absolut notwendig, alle Bestimmungen des Beschlusses zu durchgehen, da dieser, einer neuern Praxis folgend, materielles und formelles Steuerrecht, also eigentlich »Gesetz« und Durchführungsbestimmungen, enthält. Es interessieren uns in erster Linie die Abschnitte Steuerpflicht (Art. 8—11), Gegenstand der Steuer (Art. 13 bis 18) und Berechnung der Steuer (Art. 19—22).

a) Die Steuerpflicht.

Steuerschuldner wird bei der Steuer auf dem Warenumsatz im Inland in erster Linie der »Grossist« (Art. 8, Abs. 1 a), d. h. »wer als Grossist im Inland *Waren liefert*«. Im allgemeinen Sprachgebrauch beschränkt man die Anwendung des Begriffes »Grossist« auf Inhaber von Großhandelsunternehmungen. Doch erfährt die steuerrechtliche Definition eine wirtschaftlich sinnwidrige Erweiterung, indem neben den eigentlichen Grossisten auch Warenerzeuger, d. h. Fabrikanten und Handwerker, Grossisten werden; denn es gilt nach Art. 9 als Grossist:

a) der Händler, welcher jährlich im Inland für mehr als 35 000 Fr. Waren liefert oder im Eigenverbrauch verwendet, sofern mehr als die Hälfte seines gesamten inländischen Warenumsatzes auf Engroslieferungen entfällt. (Wenn also mehr als die Hälfte nicht direkt dem letzten Verbraucher geliefert wird.)
b) der Hersteller von Waren, welcher jährlich in Inland für mehr als 35 000 Fr. Waren liefert oder im Eigenverbrauch verwendet, gleichgültig, ob es sich um selbst hergestellte oder um ohne weitere Verarbeitung oder Bearbeitung weiter veräußerte Waren handelt.
c) der Händler oder Hersteller, welcher, ohne daß bei ihm die Voraussetzungen von lit. a) oder b) zutreffen, sich freiwillig als Grossist registrieren ließ.

Als steuerpflichtige Händler gelten nach diesem Erlaß vorwiegend die eigentlichen Grossisten, d. h. Inhaber von Engroslieferungen tätigenden Handelsunternehmungen; wie Art. 10 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 9 Abs. 1 lit. a aussagt. Vgl. z. B. Art. 10:

> Als Händler gilt, wer gewerbsmäßig Waren erwirbt, um sie ohne weitere Verarbeitung oder Bearbeitung wieder zu veräußern. Als weitere Verarbeitung und Bearbeitung im Sinne dieser Bestimmung sind nicht anzusehen die bloße Kennzeichnung, Umpackung oder Umfüllung von Waren.

Als Hersteller gilt, wer gewerbsmäßig Waren herstellt oder im Lohn (auf Grund eines Dienstvertrages, Auftrages oder dgl.) herstellen läßt. Als Herstellung gilt jede Verarbeitung, Bearbeitung, Zusammensetzung, Instandstellung, Veredlung oder sonstige Umgestaltung von Waren.

Wer sich sowohl mit dem Wiederverkauf als auch mit der Herstellung von Waren befaßt, gilt als Hersteller, wenn von seinen jährlichen Lieferungen einschließlich der steuerfreien Lieferungen ... mehr als 25 % auf Waren entfallen, die er selbst hergestellt hat oder im Lohn herstellen ließ.

Ausnahmen:

Die Bestimmungen über Steuerpflicht erhalten noch einige Abschwächungen, weil eine Reihe Betriebsinhaber, trotzdem sie alle Voraussetzungen als Grossisten erfüllen, aus erhebungstechnischen Gründen davon grundsätzlich ausgenommen werden. Es betrifft dies nach Art. 11 Abs. 1:

a) Landwirte, Forstwirte, Gärtner und Weinbauern, die ausschließlich Erzeugnisse des von ihnen selbst bebauten Bodens oder selbst gezüchtetes Vieh oder Geflügel liefern, das ausschließlich oder vorwiegend mit Erzeugnissen des selbst bebauten Bodens aufgezogen worden ist;
b) Gastwirte, die sich ausschließlich mit gastgewerblichen Leistungen (Bewirtung und Beherbergung) befassen;
c) öffentliche und private Anstaltsbetriebe, deren Warenverbrauch ausschließlich der Verpflegung und Beherbergung ihrer Insassen dient.

Diese subjektiven Befreiungen haben zur Folge, daß der Handel mit land- und forstwirtschaftlichen Urprodukten unbelastet den Verbraucher erreichen kann, falls seine Produkte nicht durch einen andern Grossisten, z. B. eine landwirtschaftschaftliche Vertriebsorganisation vermittelt werden. Somit bleiben aber auch alle via Detailhandel vermittelten inländischen Urprodukte unbelastet, wie Gemüse, das der Detaillist direkt vom Landwirt bezieht, oder Wein, der dem Gastwirt von einem Weinbauern direkt geliefert wird usw. Um diese durch die genannten Befreiungen verursachte Lücke in der Erfassung aller Waren teilweise zu schließen, erklärt der Beschluß den Bezug inländischer Urprodukte, falls er den jährlichen Betrag von 10 000 Fr. bzw. ab 1. 1. 1943 4000 Fr. (vgl. Anmerkung 81) übersteigt, als abgabepflichtig; denn Art. 8 Abs. 1 lit. b bestimmt: steuerpflichtig ist,

b) wer, ohne Grossist zu sein, während einer Steuerperiode (Vierteljahr) insgesamt für mehr als 2500 Fr. Erzeugnisse der inländischen Urproduktion von Lieferanten bezieht, die nicht Grossisten sind[81].

Wenn also ein Gastwirt z. B. in einem Vierteljahr von Weinbauern[82] für 2000 Fr. Wein und von einem Geflügelhalter für 700 Fr. Geflügel, zusammen also mehr als 2500 Fr. (bzw. ab 1. 1. 1943 1000 Fr.) für Erzeugnisse der inländischen Urproduktion ausgelegt hat, muß er sich für den Wert dieser Bezüge belangen lassen. Ebenso der Landwirt[82], der für seinen eigenen Betrieb Vieh, Pferde, Bauholz und dgl. zukauft.

Bei der Steuer auf der Wareneinfuhr bestimmt sich der Steuerschuldner sehr einfach; denn es ist nach Art. 46 der Zollzahlungspflichtige. Darunter sind alle Personen, die zollmeldepflichtig sind, zu verstehen, d. i. nach Art. 13 des Zollgesetzes, »wer eine Ware über die Grenze bringt«, also der Auftraggeber und derjenige, für dessen Rechnung Waren eingeführt worden sind.

b) Gegenstand der Steuer.

Der Bundesratsbeschluß bezeichnet als Steuerobjekt:

1. die im Inland durch Grossisten ausgeführten Engros- und Detaillieferungen, falls der Empfänger selber nicht Grossist ist;
2. der Eigenverbrauch des Grossisten, der etwa in die Lage versetzt wird, zum Wiederverkauf oder als Werktsoff steuerfrei bezogene Gegenstände nachträglich zu privaten Konsumzwecken zu verwenden;
3. der Bezug inländischer Urprodukte;
4. die Wareneinfuhr; vgl. Art. 13.

Der Steuer unterliegen unter Vorbehalt von Art. 14 folgende Umsätze:

---

[81] Fassung gemäß B.R.Beschluß vom 20. Nov. 1942:

b) wer ohne Grossist zu sein, während einer Steuerperiode insgesamt für mehr als Fr. 1000.— Erzeugnisse der inländischen Urproduktion (Land- und Forstwirtschaft, Weinbau, Gärtnerei, Fischzucht, Fischerei, Jagd, Gewinnung mineralischer und metallischer Rohstoffe usw.) von Lieferanten bezieht, die nicht Grossisten sind.

[82] vgl. Beispiel in der Wegleitung Art. 8, Anmerkung 8.

[38] Eine Ausnahme gilt im Baugewerbe; denn nach Art. 22, lit. 1 (s. S. 157) bemißt sich das steuerbare Entgelt bei Waren, die zur Herstellung von Bauwerken verwendet werden, nach dem Wert der Ware im Zeitpunkt ihrer Verbindung mit dem Grund und Boden oder mit den Gebäuden. Bei der Erstellung oder Reparatur von

a) die Lieferung im Inland und der Eigenverbrauch von Waren durch den Grossisten;
b) der Bezug von Erzeugnissen der inländischen Urproduktion unter den in Art. 8 Abs. 1 lit. b umschriebenen Voraussetzungen.

Die Lieferung von Waren.

Nach Art. 15 des Beschlusses liegt eine Lieferung immer vor, wenn die Verfügungsmacht über eine Ware an den Abnehmer oder an dessen Stelle einem Dritten übertragen wird, sodaß dieser imstande ist, im eigenen Namen darüber zu verfügen, mit der Einschränkung, daß im Zeitpunkt der Uebertragung die Ware sich im Inland befinden muß.

Der Entwurf zum Bundesratsbeschluß privilegierte ursprünglich die sogen. Werklieferungen. Es war nämlich vorgesehen, falls der Unternehmer die zur Ausführung eines Werkes notwendigen Stoffe selber beschafft, bloß das Entgelt für deren Beschaffung, nicht aber seinen Werklohn als steuerpflichtig zu erklären, und es könnte demnach z. B. bei der Lieferung eines Maßanzuges durch den Grossisten der Werklohn vom steuerbaren Entgelt abgezogen werden. Diese Regelung konnte aus verschiedenen Gründen nicht in den Beschluß aufgenommen werden. Einmal läßt es sich in vielen Fällen überhaupt nicht kontrollieren, ob eine Lieferung auf Grund eines Kauf- oder Werkertrages getätigt wurde. Ebenfalls bestehen keine objektiven Einwände dafür, den Werklohn gegenüber den im Preis einer gekauften Ware bezahlten Arbeitslöhnen zu privilegieren. Daher stellt nun auch der Beschluß Werklieferungen grundsätzlich den andern Lieferungen gleich[83]. Zu beachten bleibt ferner, daß die Lieferung immer nur im eigenen Namen bewirkt werden kann (Eigenhändler und Kommissionär), nicht aber durch Makler.

Bauwerken kommen die Löhne, welche auf die Bearbeitung nach der Verbindung der Waren mit Grund und Boden entfallen (Verbindungslöhne), bei der Berechnung des steuerbaren Umsatzes nicht in Betracht. Die St.V. hat die Ermittlung des steuerbaren Teils der für baugewerbliche Leistungen vereinnahmten Entgelte vereinfacht und zwar in der Weise, daß jeweils vom Rechnungsbetrag ein bestimmter einheitlicher Prozentsatz für steuerfreie Verbindungslöhne abgezogen werden darf. Z. B. Bauarbeiten: Hochbau steuerfrei (als Verbindungslohn) 50%, Brückenbau steuerfrei 25%, Dachdeckerarbeiten 37,5% steuerfrei etc. Vgl. Mitteilung Nr. 2 a vom 29. Dez. 1942 der St.V.

Der Gegenstand des Umsatzes erschöpft sich nicht, wie bei den meisten ausländischen Gesetzen, im Begriff der Lieferung, sondern er wird etwas eingeschränkt und mit Lieferung von Waren umschrieben (vgl. auch S. 46 f.), wobei der Beschluß als Ware bezeichnet, Art. 17:

> . . . was als Gegenstand eines Fahrniskaufes (bewegliche Sachen) oder eines Energielieferungsvertrages sein kann. Ausgenommen sind, solange sie als solche verwendet werden, Wertpapiere, Banknoten, Papiergeld, Geldsorten, Lotterielose und inländische amtliche Wertzeichen.

Ausnahmen:

Die Lieferung von Waren durch Grossisten ist nicht steuerpflichtig, soweit es sich um Lieferungen von Waren an andere Grossisten handelt (Art. 14 Abs. 1 lit. a), »sofern die Waren für den Wiederverkauf oder als Werkstoffe für die Herstellung von Waren bezogen werden«. Werktsoffe für die Herstellung aber sind außer Rohstoffen und Halbfabrikaten, die in das Fertigprodukt übergehen, »oder bei der Warenherstellung abfallen«, auch Hilfsprodukte, wenn sie »für die Energieerzeugung oder für ähnliche Zwecke bei der Herstellung von Waren aufgebraucht werden (Kohlen, Schmier- und Schleifmittel und dgl.)«. Dagegen werden nicht als Werkstoffe betrachtet Gegenstände, die zur Warenerzeugung dauernd oder wiederholt gebraucht werden (Maschinen, Werkzeuge, im Betrieb benötigte Transportfahrzeuge usw.). Auch andere Gegenstände, deren der Betrieb bedarf und die nicht der Warenerzeugung dienen, wie Büromobiliar, Schreibmaterial, gehören nicht zu den Werkstoffen.

Eine Befreiung von der Steuerpflicht der Entgelte für die genannten Warenlieferungen an andere Grossisten kann aber nur geltend gemacht werden, »wenn der Warenbezüger dem Lieferanten eine schriftliche Erklärung ausstellt mit dem Inhalt, daß und unter welcher Nummer er im amtlichen Verzeichnis der Steuerpflichtigen registriert worden ist und daß er die Waren für den Wiederverkauf oder als Werkstoff für die Herstellung von Waren beziehe oder sie im Falle ihrer Verwendung zum Eigenverbrauch versteuern werde« (Art. 14 Abs. 2). Wie aus der Wegleitung ersichtlich ist, darf die Erklärung durch den Aufdruck eines Stempels des Inhaltes, Grossist Nr. . . . Bezug zum Wiederverkauf, oder Bezug als Werkstoff, auf schriftliche Warenbestellungen abgegeben werden. Bestehen zwischen zwei Geschäftspartnern dauernde Geschäftsbeziehungen, gestattet Art. 14 Abs. 3 die Abgabe einer einmaligen, auf

ein Jahr befristeten Erklärung, die zwecks Erleichterung der Kontrolle nur auf amtlichen Formularen erteilt werden darf. Dazu ist der ausstellende Grossist verpflichtet, ein Verzeichnis über abgegebene Erklärungen anzulegen und zur Verfügung der Steuerbehörden zu halten. Diese Maßnahme erweist sich zur Erleichterung der Steuerkontrolle als notwendig.

Der *Eigenverbrauch* ist neben der Warenlieferung für den Grossisten das zweite wichtige Steuerobjekt. Darunter versteht sich nach dem Beschluß die Verwendung von (als Werkstoffe oder zum Zwecke des Wiederverkaufes) unbelastet bezogenen Waren zu betriebsfremden Zwecken, sei es, daß man sie im eigenen Haushalt verwendet oder sei es, daß man sie an Bekannte weitergibt.

Der Bezug: Neben Lieferungen und Eigenverbrauch kennt der Beschluß als Steuergegenstand auch noch, wie erinnerlich, den Bezug von inländischen Urprodukten von Lieferanten, denen die Grossisteneigenschaft abgeht, falls der vierteljährliche Betrag Fr. 2500.— (bzw. ab 1. 1. 1943 1000 Fr.) übersteigt.

Es bleibt noch festzuhalten, daß Lieferungen und Bezug nur steuerpflichtig werden, wenn ihnen eine Gegenleistung, Geldbetrag, Gegenlieferung (Tausch), Arbeitsleistung usw. gegenübersteht; daher sind »Warenlieferungen« zwischen Zweigstellen eines Grossisten nicht steuerbar, weil das nach Art. 15 steuerrechtlich keine Lieferungen sein können.

Die Einfuhr: Zu all den erwähnten Steuerobjekten hinzu tritt noch die Einfuhr von Waren in das Inland, falls diese nicht Waren umfaßt, 1. die auf der Freiliste aufgeführt sind, die selber nur solche Waren aufführt, die ihrer Struktur nach nur zum Zwecke des Wiederverkaufs oder als Werkstoff von Grossisten abgenommen werden; 2. deren Steuerbetrag weniger als 20 Rp. beträgt; 3. deren Gewicht weniger als 100 gr ausmacht, wenn es sich nicht um hochwertige Gegenstände handelt; 4. die nach dem Zollgesetz (Art. 14 Abs. 3—24) ermäßigt oder zollfrei eingeführt werden können 5. die Retourwaren schweizerischer Herkunft sind (vgl. Art. 48).

Die Einfuhr wird zugleich mit den andern Zollabgaben für jeden steuerpflichtigen Akt gesondert erhoben und braucht deshalb nicht veranlagt zu werden. Im Gegensatz zum bisher Gesagten ist hier auch das bloße Verbringen ins Inland steuerbar und demnach eine Lieferung nicht Bedingung.

Grundsätzliche Befreiungen: Vor allem verdient festgehalten zu werden, daß die Ausfuhrlieferungen nicht steuerpflichtig sind, da ja nur die Warenlieferungen im Inland Steuerobjekt sind (vgl. Art. 13). Diese Maßnahme versteht sich ohne weiteres als im Interesse unserer Exportwirtschaft liegend und auch deshalb, weil ein Versuch, das Ausland zu Steuerleistungen an das Inland herbeizuziehen, kaum von Erfolg begleitet sein kann. Infolge der »diagonalen Ueberwälzungswirkungen« würde schließlich doch nur das Inland damit belastet.

Daneben finden wir, wie dies schon in den grundsätzlichen Erlassen der Bundesbehörden vorgesehen war, daß bestimmte Waren oder Warengattungen allgemein von der Steuer ausgenommen sind; vgl. Art. 14 Abs. 1 lit. b (Einfuhr Art. 48 Abs. 1 lit. b).

Von der Steuer sind befreit:

b) die Lieferung, der Eigenverbrauch und der Bezug von Gas, Wasser, Elektrizität, Getreide, Getreidemehl und -grieß, Kartoffeln, Brot, Kochsalz, frischer Milch, Zeitungen und Zeitschriften[84].

c) Die Berechnung der Steuer.

Als Bemessungsgrundlage für die Bestimmung des Steuerbetrages dient bei Lieferungen die Summe der für sie während einer Steuerperiode vereinnahmten Entgelte (Art. 20 Abs. 1 a). Zum Entgelt rechnet man alles, »was der Lieferer oder an seiner Stelle ein Dritter für die Ware erhält« (Art. 22 Abs. 1). Mit andern Worten: Entgelt ist alles, was der Empfänger der Lieferung für ihren Bezug aufzuwenden hat. Art. 22 Abs. 1 bestimmt ferner, daß auch der Werklohn, der bei der Ablieferung des Werkes gesondert in Rechnung gestellt wird, zum Entgelt gehört. »Wird eine Ware zur Herstellung von Bauwerken verwendet, so bemißt sich das steuerbare Entgelt nach dem Wert der Ware im

---

[84] Fassung gemäß B.R.Beschluß vom 20. Nov. 1942:

b) die Lieferung, der Eigenverbrauch und der Bezug von Gas (Kochgas in eingebauten Erdübertragungsleitungen), Wasser (gewöhnliches Wasser in eingebauten Erdübertragungsleitungen), Elektrizität (elektrischer Strom in feststehenden Uebertragungsleitungen), Getreide (einschließlich Mais und Reis), Getreidemehl und -grieß, Kartoffeln, Brot, Kochsalz, Milch (Vollmilch, Magermilch, Buttermilch und Rahm, frisch und pasteurisiert, Joghurt und Kefirmilch, Schotte), Butter (frisch, gesalzen oder eingesotten), Käse (einschließlich Zieger und Quark), Obst und Gemüse (frisch und gedörrt), frischen Eiern, lebendem Vieh, ausgenommen die Lieferung und der Bezug von Vieh zu Schlachtzwecken, sowie von Zeitungen (einschließlich Zeitschriften).

Zeitpunkt ihrer Verbindung mit Grund und Boden oder mit dem Gebäude[85].«

Besteht das Entgelt nicht in einer Geldzahlung (z. B. beim Tausch oder in der Hingabe von Wertpapieren), so bemißt es sich beim Tausch nach dem in einem Geldbetrag ausgedrückten Wert der an Zahlungsstatt hingegebenen Ware, und bei an Zahlung genommenen Wertpapieren nach dem Wert, der im Zeitpunkt ihrer Einlösung oder Weitergabe realisiert wird (Art. 22 Abs. 3 und 4).

Vom vereinnahmten Entgelt darf der Steuerpflichtige die Auslagen für Beförderung und Versicherung der Waren, »sofern sie vom Lieferanten gesondert in Rechnung gestellt werden«, abziehen. Das gleiche gilt für die »Kosten der Warenumschließung, falls der Lieferer diese zurücknimmt und das Entgelt um den darauf entfallenden Teil herabsetzt« (Art. 22 Abs. 2).

Als Grundlage für die Ermittlung des geschuldeten Steuerbetrages dient, wie wir gesehen haben, in der Regel das vereinnahmte Entgelt. Nun wird es in vielen Fällen für den Pflichtigen bedeutend einfacher sein, die geschuldete Steuer, statt sie nach den Zahlungseingängen (vereinnahmten Entgelten) zu veranlagen, im Zusammenhang mit der Ausstellung der Fakturen, nach vereinbarten Entgelten, abzubuchen. Aus diesen Gründen gestattet Art. 20 Abs. 3 die Veranlagung nach vereinbarten Entgelten, falls der Pflichtige der Steuerverwaltung einen begründeten Antrag stellt und die im Einzelfall gestellten Bedingungen erfüllt.

Beim Eigenverbrauch berechnet sich der Steuerbetrag statt nach dem Entgelt nach dem Wert der eigen verbrauchten Waren und zwar »gemessen an dem Preis, der für Waren gleicher oder ähnlicher Art am Ort und zur Zeit der Entnahme von Wiederverkäufern bezahlt wurde« (Art. 20 Abs. 1 lit. b).

Beim Bezug inländischer Urprodukte dient als Bemessungsgrundlage wieder die Summe der Entgelte, aber diejenige, die vom Bezüger an seine Lieferanten dafür verausgabt wird (wobei analog das oben unter vereinnahmtem Entgelt Gesagte gilt).

Die Steuer auf Einfuhrlieferungen berechnet sich nicht als Prozentsatz des Entgeltes oder Wertes. Sie wird vielmehr auf Grund eines Tarifs, der vom Finanz- und Zolldepartement redigiert wird, zu fixen An-

---

[85] vgl. Wegleitung S. 15, Anm. 3.

sätzen pro Stück, Maß- oder Gewichtseinheit berechnet und gleichzeitig mit dem Zoll an der Grenze erhoben. Diese Steuer bekommt durch die festgesetzten Beträge nicht etwa Gebühren- oder Akzisencharakter. Sie behält die Umsatzsteuerwirkungen, weil die Tarifansätze auf Grund ermittelter Durchschnittspreise der Belastung zu den üblichen Prozentsätzen entsprechen sollen. Die Berechnung nach fixen Ansätzen ermöglicht eine rasche Abfertigung und gestattet die Erhebung ohne Erledigung großer Formalitäten, wie sie etwa ausländische Gesetze verlangen, wo der Erwerbspreis oder der Wert der Ware als Bemessungsgrundlage dient (vgl. S. 73). Allerdings frägt es sich, ob die Ansätze jeweils unmittelbar veränderten Marktpreisen angepaßt werden können, da sonst gewisse Ungerechtigkeiten nicht zu vermeiden sind.

Für den Grossisten, der Waren zum Zwecke des Wiederverkaufs oder als Werkstoff einführt, die nicht schon steuerfrei sind (grundsätzliche Befreiungen und Freiliste), besteht die Möglichkeit, »die von ihm selber während der Steuerperiode für solche Sendungen nachgewiesenermaßen entrichtete Steuer von der berechneten Steuer auf dem Warenumsatz im Inland in Abzug zu bringen« (Art. 23). Noch in den letzten Entwürfen war vorgesehen, die Grossisten grundsätzlich von der Einfuhrbesteuerung auszunehmen. Es erwies sich aber als umständlich und teilweise als unmöglich, bei der Zollabfertigung an der Grenze festzustellen, ob der Empfänger Grossist sei oder nicht. Daher müssen (falls nicht der Charakter der Ware — Rohstoff oder Halbfabrikat — nur Lieferungen an Grossisten bedingt und diese deshalb in der Freiliste aufgeführt wird) alle übrigen Waren, gleichgültig, ob es sich um Detail- oder Engroslieferungen handelt, unterschiedslos besteuert werden; allerdings unter Gewährung des erwähnten Verrechnungsanspruches an Grossisten. Diesen wird der Nachweis über bezahlte Steuer auf der Einfuhr dadurch sehr erleichtert, daß nach Art. 50 Abs. 2 für solche Steuerbeträge besondere Quittungen ausgestellt werden.

Die Steuersätze, die zur Anwendung gelangen, differieren, je nachdem es sich um Detail- oder Engroslieferungen handelt; denn Art. 19 bestimmt:

Die Steuer beträgt:

a) 2 % bei Detaillieferungen;

b) 2½ % bei Engroslieferungen und beim Eigenverbrauch der vom eidgenössischen Finanz- und Zolldepartement bezeichneten Lebensmittel und Waren des allgemeinen täglichen Bedarfs.

c) 3 % bei den sonstigen Engroslieferungen, beim Eigenverbrauch von nicht nach lit. b steuerbaren Waren und beim Bezug von Erzeugnissen der inländischen Urproduktion[86, 87].

Bei Detaillieferungen geht die Ware direkt an den letzten Verbraucher und nach dem Beschluß des Bundesrates versteht sich darunter alles, was der Abnehmer nicht zum Zwecke des Wiederverkaufes oder als Werkstoff erwirbt; wobei die Abgabe im Ladengeschäft zu Ladenpreisen immer als Detaillieferung betrachtet wird. Ebenfalls Detaillieferungen sind gelieferte Gegenstände, die der Erwerber für Betriebseinrichtungen benötigt (Maschinen, Werkzeuge, Fahrzeuge), weil die Ware weder zum »Wiederverkauf noch als Werkstoff für die Herstellung von Waren bestimmt ist«.

Engroslieferung ist dagegen alles, was zum Wiederverkauf oder als Werkstoff geliefert wird (vgl. Art. 15 Abs. 3).

Um eine einigermaßen gleichmäßige Belastung des Verbrauches zu erhalten, erweist sich die Differenzierung des Steuersatzes als notwendig. Einmal wird nämlich der Detailpreis Bemessungsgrundlage, der nach den grundsätzlichen Beschlüssen mit höchstens 2 % (bzw. 4 %) belastet werden darf. Ein anderes Mal aber ist es der um den Kleinhandelszuschlag verringerte Engrospreis, der relativ höher belangt werden muß, wenn der Detailverkaufswert annähernd ebenfalls mit 2 % bzw. 4 % belastet werden soll. Der Satz von 3 % (bzw. 6 %) entspricht einem Kleinhandelszuschlag von 50 % auf dem Engrospreis. Da aber hauptsächlich bei Lebensmitteln und andern Massenverbrauchsartikeln die Kleinhandelsspanne weniger als 50 % ausmacht und demnach der Detailverkaufswert mit mehr als 2 % belangt würde, ist ein reduzierter

---

[86] Fassung gemäß B.R.Beschluß vom 20. Nov. 1942. Die Steuer beträgt:

a) 2% bei Detaillieferungen (Abs. 2) von Lebensmitteln (Eß- und Trinkwaren ohne alkoholische Getränke), Seifen und Waschmittel der in den Positionen 1138, 1139 und 1141a und b des schweizerischen Gebrauchszolltarifes bezeichneten Art, festen und flüssigen Brennstoffen;

b) 2½ % bei Engroslieferungen (Art. 15, Abs. 3) beim Eigenverbrauch (Art. 16) und beim Bezug vom inländischen Urproduzenten (Art. 8, Abs. 1, lit. b) von Waren der in lit. a bezeichneten Art, sowie bei der Lieferung und beim Bezug von lebendem Vieh zu Schlachtzwecken;

c) 4% bei den sonstigen Detaillieferungen;

d) 6% bei den sonstigen Engroslieferungen, sonstigem Eigenverbrauch und sonstigen Bezügen vom inländischen Urproduzenten.

Als Detaillieferungen gelten alle Lieferungen, auf welche die Voraussetzungen von Art. 15, Abs. 3 nicht zutreffen.

[87] vgl. die nebenstehende Tabelle betr. Steuersätze.

Steueransätze auf dem Warenumsatz im Inlande

I. *Steuerfreie Waren* (Art. 14)

A) Die durch Grossisten bezogenen Waren, sofern sie für den Wiederverkauf oder als Werkstoffe für die Herstellung von anderen Waren bestimmt sind.

B) Gas, Wasser, Elektrizität, Getreide (einschl. Mais und Reis), Getreidemehl und -grieß, Kartoffeln, Brot, Kochsalz, Milch, Butter, Käse, Früchte* und Gemüse*, frische Eier*, lebendes Vieh (ausg. Schlachtvieh), Zeitungen und Zeitschriften.

* ab 1. Januar 1943.

C) Erzeugnisse der inländischen Produktion, die durch die schweizerische Militärverwaltung und die schweizerische Armee von Nicht-Grossisten bezogen werden.

II. *Steuerpflichtige Waren.*

A) *Allgemeine Steueransätze.*

Waren	Vom 1. Okt. bis 1. Jan. 1943				Vom 1. Jan. bis 28. Febr. 1943				Ab 1. März 1943			
	Engroslieferungen	Eigenverbrauch	Bezug inländ. Urprod.	Detaillieferungen	Engroslieferungen	Eigenverbrauch	Bezug inländ. Urprod.	Detaillieferungen	Engroslieferungen	Eigenverbrauch	Bezug inländ. Urprod.	Detaillieferungen
a) Lebensmittel (ausgenommen alkoholische Getränke)	2½	2½	3	2	2½	2½	2½	2	2½	2½	2½	2
b) Seife und Waschmittel	2½	2½	—	2	2½	2½	—	2	2½	2½	—	2
c) Feste und flüssige Brennstoffe	3	3	3	2	2½	2½	2½	2	2½	2½	2½	2
d) Lebendiges Vieh zu Schlachtzwecken	3	2½	3	2	2½	2½	2½	2	2½	2½	2½	2
e) Alle übrigen Waren	3	3	3	2	6	3	6	2	6	6	6	4

B) *Spezielle Steueransätze.*

a) *Baugewerbe*

Der bei der Erstellung von Bauwerken auf die Verbindungsarbeit entfallende Teil des Entgeltes fällt für die Steuerberechnung außer Betracht. Siehe Tabelle in den Mitteilungen Nr. 2 (vom 30. Dez. 1941) und Nr. 2a (vom 29. Dez. 1942) der eidg. Steuerverwaltung.

b) *Schuhmacherei*

Schuhmacher, die Nicht-Grossisten sind, dürfen einen einheitlichen Satz von 1½ % (bzw. 3 % seit dem 1. März 1943) auf dem Schuhreparaturenpreis berechnen. Schuhmacher, die Grossisten im Sinne des Gesetzes sind, dürfen einen Satz von 2 % (bzw. 4 % seit dem 1. März 1943) berechnen.

Satz für solche Engroslieferungen unumgänglich (vgl. Verfügung Nr. 3 des Finanz- und Zolldepartementes).

Der Eigenverbrauch und der Bezug unterliegen dem Engrossatz[88] aus dem Grunde, weil einmal die Bewertung des Eigenverbrauches nach den Wiederverkaufspreisen vorzunehmen ist (Art. 20 Abs. 1 lit. b) und weil es sich beim Bezug in der Regel um Engroskäufe handelt, sodaß der höhere Satz gerechtfertigt erscheint.

Ergibt es sich, daß bei einem Detaillisten, dessen Waren von seinem Lieferanten zu Engrossätzen versteuert werden müssen, die Belastung des Detailpreises mehr als 2 % bzw. 4 % ausmacht, weil er mit ganz kleinen Margen (weniger als 50 % bzw. 25 %) arbeitet, dann kann er sich nach Art. 31 als Grossist registrieren lassen und demnach seine Produkte unbelastet beziehen, sodaß er, da er selber steuerpflichtig wird, bei der Bedienung seiner Kunden diesen nur 2 % bzw. 4 % zu verrechnen braucht.

d) Weitere Bestimmungen.

Da kein Unterschied zwischen materiellem und formellem Steuerrecht gemacht wird, enthält der Beschluß eine Reihe technischer Durchführungsbestimmungen, die aber am System der Steuer (vgl. Schema auf S. 163) weiter nichts ändern und daher im Rahmen dieser Arbeit ziemlich summarisch behandelt werden dürfen.

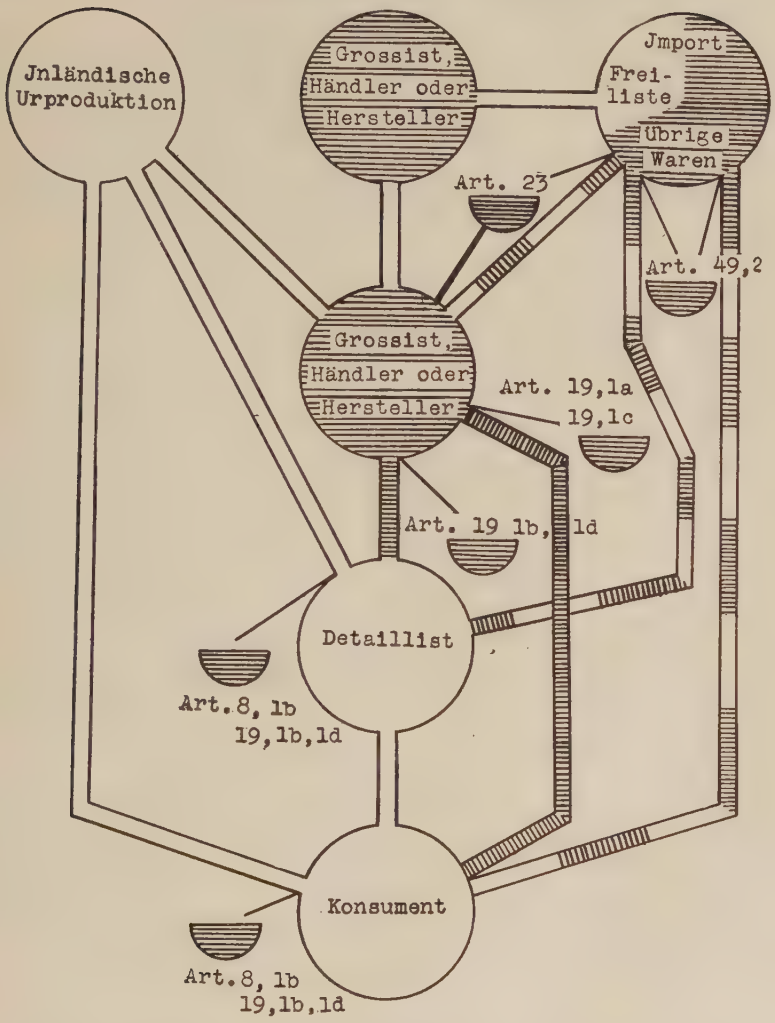
Die Veranlagung geschieht in Form von Abrechnungen auf vorgeschriebenen Formularen. Diese sind innert 30 Tagen nach Ablauf der vierteljährlichen Steuerperioden der eidgenössischen Steuerverwaltung einzureichen. Dazu ist gleichzeitig der geschuldete Betrag zu entrichten (vgl. Art. 24—27).

Im Art. 29 finden sich Bestimmungen über die Ueberwälzung, doch sind sie nicht zwingend; denn ob offen oder verdeckt abgewälzt werden soll, bleibt der privatrechtlichen Vereinbarung zwischen Lieferant und Abnehmer vorbehalten. Ist aber nichts diesbezügliches abgemacht, gilt als vereinbart, daß Detaillieferungen verdeckt überwälzt werden, d. h. der Steuerbetrag ist im Entgelt inbegriffen. Engroslieferungen dagegen

---

[88] vgl. Abänderungen gemäß in Anmerkung 87.

Schema der Warenumsatzsteuer[89].



Art. 8,1b = Fr. 1000.— Bezug per ¼ Jahr[90].
Art. 19,1a = Steuer 2%[90].
1b = Steuer 2½ % (Lebensmittel).
1c = Steuer 4% (übrige Waren).
1d = Steuer 6% (übrige Waren).
Art. 23 = Steuer auf Wareneinfuhr wird an Steuer auf Umsatz angerechnet.
Art. 49,2 = Steuer laut Tarifen (Verfügung Nr. 1 des E.F.Z.D. v. 30. 7. 41)[90].

[89] Nach der Darstellung der Eidg. Steuerverwaltung vom 26. August 41.
[90] In der Fassung vom 20. Nov. 1942.

sind offen zu überwälzen, d. h. der Steuerbetrag wird neben dem Entgelt gesondert angerechnet[91].

Ferner enthalten die Art. 30—35 nähere Bestimmungen über An- und Abmeldung, Buchführung und Kontrolle. Alle Unternehmungen, die entsprechend den Bestimmungen des Beschlusses Grossisten sind oder es werden, müssen sich bei der Steuerverwaltung anmelden; diese legt ihrerseits ein zu veröffentlichendes Register der Grossisten an. Fallen für einen Steuerpflichtigen aus irgend welchen Umständen die Voraussetzungen zur Geltendmachung des Grossistencharakters dahin, ist er verpflichtet, den Behörden Anzeige zu erstatten und für den Widerruf allfällig abgegebener Grossistenerklärungen besorgt zu sein. Der Steuerpflichtige hat ferner seine Buchhaltung so auszugestalten, daß »die Tatsachen, welche zur Feststellung des Bestandes und des Umfanges der Steuerpflicht von Bedeutung sind«, sich ohne Schwierigkeiten ermitteln lassen; wobei es den Behörden vorbehalten bleibt, Anordnungen zur Führung ganz bestimmter Steuerkonten zu erlassen. Nach Art. 34 Abs. 2 besteht auch die Möglichkeit, eine beschränkte Pauschalierung anzuordnen, »wo die buchmäßige Feststellung einzelner für die Bemessung der Steuerpflicht wesentlicher Tatsachen für die Steuerpflichtigen eine übermäßige Belastung darstellen würde«. Insbesondere wenn die Ausscheidung in Engros- und Detailumsätze nicht befriedigend durchgeführt werden kann, soll gestattet werden, daß ein bestimmter Prozentsatz der Summe aller steuerbaren Entgelte als Engroslieferung und der Rest als Detaillieferung deklariert werden darf.

Da wir bis jetzt keine allgemein verbindlichen Vorschriften über die strafrechtliche Behandlung der Steuerdelikte im Sinne einer Abgabenordnung (vgl. etwa Reichsabgabenordnung) kennen, erweisen sich Strafbestimmungen als unumgänglich (vgl. Art. 36—43), z. B. für: Steuerhinterziehungen, unrichtige Angaben, widerrechtlicher Bezug unbelasteter Waren als Grossist, Ordnungsvergehen usw.

Ausblick:

Je mehr man sich mit der Einphasensteuer beschäftigt und je mehr einem ihre Schwierigkeiten bewußt werden, desto besser verständlich

---

[91] Man vergleiche auch die Verfügung Nr. 11a des E.V.D. betr. Kosten der Lebenshaltung vom 1. Dezember 1941 mit der Abänderung vom 29. Dezember 1942, sowie die Verfügung 578/A 42 der E.P.K. betr. Ueberwälzung der Warenumsatzsteuer in Handwerk und Gewerbe.

wird die Begründung der Einführung einer allgemeinen Umsatzsteuer durch Prof. Großmann im Jahre 1935 (s. S. 118)

1. »weil sie der typisch schweizerischen Mentalität der *Gleichheit aller* entspreche (gemeint ist die Gleichheit aller Produzenten und Händler),
2. *weil sie die Komplikationen einer Einphasensteuer vermeide ...*
3. *weil eine geringfügige Belastung eines breiten Steuerobjektes, einer hohen Belastung einer schmalen Besteuerungsgrundlage, aus fiskalischen, produktionstechnischen und sozialpolitischen Gründen, grundsätzlich vorzuziehen sei«.*

Diese Erwähnung der Allphasensteuer darf aber nicht den Schein erwecken, als ob die Durchführung und Erhebung nach dem Einphasenprinzip (weder nach dem ersten Projekt der Steuerverwaltung noch nach dem auf den Anregungen des S.G.V. basierenden Beschlusse) unmöglich sei, oder doch notwendigerweise unbefriedigende Ergebnisse zeitigen müsse. Es kommt nämlich im konkreten Fall nicht so sehr auf das System, sondern auf die Zweckmäßigkeit von Ein- und Durchführungsbestimmungen an.

Aussagen über die wirtschaftlichen Auswirkungen dieser Steuer lassen sich trotz dem Vorliegen der ersten Erfahrungen noch nicht abschließend machen; da vorläufig noch zu viele unbestimmbare Faktoren sich auswirken.

Die hauptsächlichen Schwierigkeiten, die sich bei jeder Umsatzsteuer zeigen, resultieren aus der Einführung und nicht aus der Durchführung, weil sich Produktion und Handel eines Landes nach verhältnismäßig kurzer Zeit an den neuen »Kostenfaktor« gewöhnen und daher wirtschaftliche (und event. soziale) Umschichtungen unmittelbar auf Grund der Umsatzsteuer nach einiger Zeit verschwinden müssen.

Ohne Zweifel beeinflußt jede Umsatzsteuer, die als Frucht einer rein begrifflichen Gliederung der Wirtschaft keine Rücksicht auf deren Bedürfnisse nimmt, die Entwicklung einer nationalen Volkswirtschaft auf unbestimmbare Art und Weise, und es ist deshalb auch erklärlich, warum man in »normalen Zeiten« in der Regel von einer Einführung absieht.

Ganz anders liegen heute die Verhältnisse, wo die vielen unberechenbaren außerwirtschaftlichen Ereignisse tiefgreifende wirtschaftliche Umschichtungen verursachen, sodaß der durch die Einführung der Steuer bewirkte »Umbau« der Volkswirtschaft unbedeutend erscheinen mag.

Abgesehen von der Beurteilung der direkten Steuerwirkungen, bleibt ferner zu bedenken, daß die Wust im gegenwärtigen Zeitpunkt selber als Ursache unerwünschter volkswirtschaftlicher Störungen (welche die Kriegswirtschaft unter allen Umständen vermeiden möchte) auftreten kann. Jedenfalls ist die mit der Einführung und Durchführung verbundene Teuerung der besteuerten Gegenstände nicht geeignet, den dringenden Preisstopp zu erleichtern. Wie zwar die Erfahrung lehrt, gelingt die Ueberwälzung in Zeiten unstabiler Preise viel eher als in Zeiten ausgesprochen stabiler Lohn- und Preisverhältnisse, und demnach wäre eine erhebliche Strukturwandlung im Produktionsprozeß allein infolge der Einführung einer Umsatzsteuer kaum zu erwarten (s. S. 98 f.).

III. Abschnitt.

Geschichtlicher Ueberblick über die Entwicklung der Umsatzsteuer[92].

A. Das Altertum.

Das Bestehen einer Umsatzsteuer kann urkundlich nur in Griechenland, Aegypten und Rom nachgewiesen werden. In diesen Staatsgebilden waren zweifellos die wirtschaftlichen Voraussetzungen für das Bestehen von Umsatzsteuern vorhanden. Diese Staaten hatten das Stadium der geschlossenen Hauswirtschaft verlassen und waren eine Gemeinschaft geworden, in deren Mittelpunkt der Handel und die gewerbliche Fertigung eine bemerkenswerte Rolle spielten. Im Gegensatz zu Griechenland, Aegypten und Rom findet man im sumerischen und altbabylonischen Reiche keine ähnliche Abgabe, obwohl zwar die wirtschaftliche Entwicklung (geregelte Gemeinwesen mit geordneten Abgabeverfassungen, Handelsverkehr, Metalle als Wertmesser) die Voraussetzung für das Bestehen einer Umsatzsteuer bot.

Im Frankenreich und in den mittelalterlichen Staatsgebilden dagegen finden wir die Umsatzsteuer, trotzdem diese Staaten wirtschaftlich weit weniger entwickelt waren.

1. Griechenland.

Im 5. Jahrhundert vor Chr. kennt man in einigen griechischen Stadtstaaten verschiedene Markt- und Verkehrsabgaben, die in ihren Wirkungen modernen Umsatzsteuern ähnlich sind. Und zwar trifft man

[92] Die Ausführungen des geschichtlichen Abschnittes stützen sich hauptsächlich auf R. Grabowers Werke: Geschichte der Umsatzsteuer, das meines Wissens die einzige eingehendere systematische Darstellung des geschichtlichen Werdeganges der Umsatzsteuer enthält.

Grundstückumsatzsteuern, Marktumsatzsteuern und »allgemeine« Umsatzsteuern. Bis jetzt konnte noch nicht festgestellt werden, wann, wer, wo und welche der drei Steuern zuerst eingeführt wurde. Aus dem Umstand, daß das Edelmetall erst im 8. Jahrhundert wieder als Tauschmittel im griechischen Handelsverkehr verwendet wurde, glaubt Grabower[93], man könne ihre Entstehung nicht vor dem 8. oder 7. Jahrhundert annehmen. Sicher existierten diese Abgaben, wie urkundlich erwiesen ist, aber im 5. Jahrhundert. Doch trifft man noch kein geschlossenes Steuersystem an; denn die Umsatzsteuern sind in der Regel von Fall zu Fall eingeführt worden und betrafen Steuergegenstände, die sich jeweils zur Besteuerung am besten zu eignen schienen. Hauptsächlich die Athener bedienten sich mit Vorliebe dieser Methode.

Der Gedanke der Besteuerung des Umsatzes läßt sich in Griechenland, wie übrigens auch in andern Staatsgebilden, besonders klar aus der Besteuerung des Grundstückhandels erkennen. Bei der Ausstellung der Verkaufs- oder Uebertragungsurkunden mußte nämlich regelmäßig im Tempel eine Steuer von ein und mehr Prozent des Wertes des verkauften oder übertragenen Grundstückes entrichtet werden. Ob der Käufer oder Verkäufer die Steuer zu zahlen hatte, ist nicht ersichtlich. Die gefundenen Urkunden geben auch keine Auskunft über den Empfänger der Steuer, und in der Literatur werden Argumente dafür, daß der Staat alleiniger Nutznießer war, durch solche, die behaupten, die Steuer sei in den Tempelschatz geflossen, abgelöst, so daß man nicht in der Lage ist zu sagen, wer der eigentliche Steuerempfänger war. Immerhin steht fest, daß in Zeiten starker finanzieller Beanspruchungen (Kriege, Olympiaden und dgl.) in verschiedenen Städten die Steuersätze jeweils erhöht wurden.

Wie aus einer Anzahl von Quellenfunden sich entnehmen läßt, war in gewissen Gegenden und zu gewissen Zeiten auch eine allgemeine Besteuerung des Warenverkaufes üblich. Es war dann gewöhnlich die Rede von einer 1 % Steuer auf dem Verkauf; wobei immer zwei Arten der Besteuerung zu finden sind. Entweder wurde eine Kaufsteuer eingezogen oder aber es mußte eine Marktsteuer entrichtet werden. Diese Trennung war nicht etwas Willkürliches, sondern sie fand ihre Begründung in der Struktur und dem Aufbau des griechischen Handels. Wir müssen nämlich Krämer (d. h. Kleinhändler) und Großhändler (d.

[93] vergl. Grabower S. 12.

h. in diesem Fall Seehandel treibende Kaufleute) unterscheiden. Die Scheidung in Kaufsteuer und Marktumsatzsteuer erwies sich also zu einer einigermaßen umfassenden Besteuerung des gesamten Handels als notwendig. So traf denn die Kaufsteuer den im Außen- und Seehandel tätigen Großkaufmann und die Marktumsatzsteuer berührte einigermaßen, wenn auch lückenhaft, den gesamten Kleinhandel, da der Verkehr zwischen Konsument und Produzent in diesen Zeiten sich ziemlich ausschließlich auf dem Markte abspielte.

Die Marktumsatzsteuer war für die Stadtstaaten von erheblicher Bedeutung. In der Theorie wird ihr Bestehen durch folgende Erwägungen zu erklären versucht. Einmal ist es eine Tatsache, daß bei allen Völkern, auch den primitivsten, regelmäßige Märkte stattfanden, sodaß andererseits der Fiskus die periodisch am gleichen Ort wiederkehrende Gelegenheit, sich Einnahmen zu verschaffen, nicht unbenützt lassen konnte. Marktsteuern waren also bei geschlossenen Stadtstaaten direkt zu Erhebungen prädestiniert. Da im weitern die Marktpreise meistens zum voraus festgesetzt wurden, konnte die Steuer für verkaufte Waren ebenfalls vor dem Kaufabschluß berechnet und festgesetzt werden. Als Beweis für das Bestehen der erwähnten Preisfestsetzung gelten vielleicht Platos Aussagen: Wenn jemand eine Ware zu einem bestimmten Preis nicht los wird, so darf er nicht versuchen, sie zu einem andern zu verkaufen, sondern hat sie wieder fortzutragen, um an einem andern Tag seinen Versuch zu erneuern. Nun läßt sich der Besteuerungsvorgang in großen Zügen leicht konstruieren. Der Marktverkaufspreis wird durch den Marktaufseher unter Berücksichtigung der Unkosten und Gewinne festgesetzt und für verkaufte Stücke wird die Steuer abgeführt. Steuerhinterziehungen scheint man durch das Verbot der Verkäufe außerhalb des Marktes unmöglich gemacht zu haben, wobei dann als Sanktion bei illegal getätigten Verkäufen das Eigentum nicht geschützt wurde.

Solche Marktumsatzsteuern bestanden in verschiedenen Städten, z. B. Athen, Ilion und Chalzedon. Leider bestehen keine urkundlichen Ueberlieferungen über die Höhe der geltenden Steuersätze. Man darf vielleicht, gestützt auf die bekannten Zollansätze für Aus- und Einfuhr, die 2 % betrugen, annehmen, auch die Marktumsatzsteuer habe diesen Satz nicht überstiegen.

Die Großkaufsteuer war ebenfalls verhältnismäßig leicht zu erheben. Der Handel der Großkaufleute betraf beinahe ausschließlich Seehandel und die Besteuerung beim Auslad in den Seehäfen war ohne große Mühe

möglich. Die Steuersätze waren, wie urkundlich festgestellt werden kann, außerordentlich hoch, 10 %, 20 %, ja selbst Beispiele von 50 % Steuer sind bekannt. Möglich waren diese enormen Belastungen schon, wenn man bedenkt, daß im Altertum die Gewinne im Verkehr mit weniger entwickelten Völkern nicht nur in Ausnahmefällen sich in sehr hohen Prozentziffern ausdrücken ließen. (Man vergleiche z. B. die üblichen Zinssätze von 20 %, 40—100 und mehr Prozent, assyrische Urkunden aus der Zeit von 900—600 v. Chr.) In Griechenland betrug damals der Zins für ausgeliehene Kapitalien 12—18 %, für Seezinse bis 36 % (Risiko). Unter diesen Umständen erscheinen Steuersätze von 10—20 % möglich, nur werden sie wohl später mit der Weiterentwicklung des kaufmännischen Verkehrs sukzessive gesunken sein.

Die genannten Steuern müssen im ordentlichen Haushalt der griechischen Städte eine nicht unbedeutende Rolle gespielt haben; denn man vergegenwärtige sich bloß, daß z. B. die Thessalier und Korinther sämtliche Kosten der Verwaltung aus deren Ertrag bestritten. Daneben kennt der Fiskus als Staatseinnahmen nur noch Grenzzölle, Pachtgelder für Bergwerke, Prozeß- und Strafgelder. Direkte Steuern waren im ordentlichen Budget unbekannt; denn eine Besteuerung von Einkommen und Vermögen schien eines freien Mannes unwürdig. Nach den Berechnungen verschiedener Historiker ist anzunehmen, daß die Einnahmen aus den Umsatzsteuern 25 % bis 40 % der jährlichen staatlichen Gesamteinnahmen ausmachten.

Die Verwaltung dieser Steuern ist je nach der Organisation des Staatswesens und, was im ersten Augenblick nicht ganz glaubhaft erscheint, durch das griechische Beispiel aber bestätigt wird, je nach der Steuermoral der Pflichtigen ganz verschieden. Man kannte in Griechenland zwei Wege für die Erhebung einer Steuer: Entweder wird sie durch die Staatsorgane erhoben, was eine straffe Organisation der Staatsverwaltung und eine gute Steuermoral der Bürger voraussetzt oder aber man bringt sie, wenn diese Voraussetzungen nicht erfüllt sind, durch Verpachtung ein. Daß eine gute Steuermoral den Griechen, vor allem den Athenern, nicht nachgerühmt werden kann, erkennt man z. B. aus der von Herodot überlieferten Antwort König Kyros an die spartanischen Gesandten: »Ich fürchte mich nicht vor Leuten, die in der Mitte ihrer Stadt einen Platz bestimmen, um sich gegenseitig unter Eidschwüren zu betrügen.« Oder Plato bezeichnet die Hälfte der Bürger als Meineidige usw.

Die Erhebung der genannten Steuern bietet zwar keine allzugroßen organisatorischen Schwierigkeiten; denn bei konsequent durchgeführtem Markt- und Preiszwang bedarf es lediglich einer guten Marktaufsicht. Trotzdem ist aber wahrscheinlich, daß die Schwerfälligkeit des Beamtenkörpers einige Städte zur Verpachtung zwang. Aus den bisherigen Quellenfunden läßt sich nicht einwandfrei feststellen, welche der Städte die Umsatzsteuer verpachtet hatten.

Mit dem Untergang Griechenlands, d. h. mit dem Niedergang des blühenden Handels, verschwanden auch die Umsatzsteuern. Immerhin wäre es noch möglich, daß kleinere lokale Marktverkehrssteuern weiter bestanden. Die Städte Aegyptens und Mazedoniens wurden die Erben des griechischen Handels, und es ist nicht verwunderlich, wenn auch dort Umsatzsteuern auftauchten.

2. *Aegypten.*

Im Aegypten der vorrömischen Zeit ähnelte die Entwicklung der Umsatzsteuer stark dem griechischen Vorbilde. Es bestanden nämlich ebenfalls Steuern auf dem Umsatz von Grundstücken und von beweglichen Sachen. Die uns aus Griechenland bekannte Grundstückumsatzsteuer finden wir hier mit »andern Steuern« unter dem Sammelbegriff »Enkyklion«. Darunter stellt man sich am besten eine Steuer auf dem Umsatz unbeweglicher Sachen, Immobilien, resp. deren Uebertragungsurkunden vor. Das Enkyklion erfaßte also hauptsächlich den Verkauf von Liegenschaften, Grundstücksrechten, Grabstätten, Gewerben; ferner unterlagen ihm die Sklavenkäufe, die ja bekanntlich nach sachenrechtlichen Grundsätzen vollzogen wurden. Leider lassen die gefundenen Urkunden keine genaue Rekonstruktion dessen, was alles enkyklionpflichtig war, zu, und es werden vermutlich auch andere als unbewegliche Sachen Steuergegenstand gewesen sein, wie z. B. Schenkungen usw. Jedenfalls darf der Kreis der steuerpflichtigen Geschäfte als ziemlich umfangreich angenommen werden. Doch sei einschränkend erwähnt, daß ⅓ des Landes als Königs- oder Tempelbesitz von der Steuer ausgenommen war. Durch namhafte persönliche Befreiungen erfuhr die Bedeutung der Steuer weitere Einschränkungen. Die diesbezüglichen Privilegien begünstigten etwa den König, die Militärverwaltung und höhere Beamte.

In Aegypten war die Einführung und Wiederabschaffung der Steuer, sowie die Bestimmung der Höhe des Steuersatzes immer mit politischen Kämpfen verbunden. Ursprünglich betrug der Steuersatz 10 %; spätere Regenten reduzierten ihn um die Hälfte, um sich bei inneren Wirren die Volksgunst zu erhalten. Diese Maßnahme scheint zu beweisen, daß der Satz von 10 % vom Volke als sehr drückend empfunden worden war, sonst müßte die Reduktion nicht zur innern Stabilisierung eines Regimes beigetragen haben. Anderseits müssen daher die Erträge aus dem Enkyklion nicht bescheiden veranschlagt werden, weil dann statt einer solchen Reduktion die gänzliche Abschaffung der Steuer innenpolitisch-psychologisch weit besser gewirkt haben würde. Um die Jahre 128—126 v. Chr. herum erhöhte dann Euergetes II., nachdem er sein Regime wieder gefestigt hatte, den Satz auf seine ursprüngliche Höhe von 10 %. Der Grund hierfür liegt im großen Geldbedarf des Staates. (Deckung der Kosten der vorausgegangenen innern und äußern Kriege und der verschwenderischen Hofhaltung.) Vielleicht war aber die Heraufsetzung nur als das Aequivalent einer vorausgegangenen Geldentwertung gedacht.

Neben dem Enkyklion erhob man auf gewissen Warenumsätzen die sogen. 2 % Steuer, z. B. bei Holz-, Getreide- sowie Stoffkäufen und dgl. Wie es scheint, wurde die Steuer aber nicht bei jedem Kauf gesondert entrichtet, sondern erst nach Ablauf eines Jahres von der gesamten Kaufsumme verlangt; also so wie dies beim Veranlagungsverfahren der heutigen Umsatzsteuern üblich ist.

Diese Abgabe, die zu einem festen Satz (2 %) erhoben wurde, erfreute sich nicht einer großen Verbreitung, aus dem einfachen Grunde, weil $^3/_5$ oder mehr aller Bedarfs- und Luxusartikel monopolisiert waren. Und zwar besaßen neben dem Staate auch die Tempel bestimmte Monopole. Man kannte Import-, Produktions- und Verkaufsmonopole (Oel, Salz, Bier, Wein, Butter, Honig, Natron, Fische, Flachs, Wollwebereien, Schreibwaren, Gold, Silber, Salben, Baumaterialien u. a. m.). Nun ist es ganz selbstverständlich, daß der Verkauf dieser Artikel nicht der Steuer unterworfen war; denn auf Grund seines Monopols beeinflußte der Staat die Preisbildung dieser Waren und hatte es somit in der Hand, die nötigen Erträge durch einfache Preisfestsetzungen einzubringen.

Im Gegensatz zu Griechenland kennt man für Aegypten mehr Einzelheiten über die Art der Erhebung. Die Zahlung der Steuer lag dem Käufer ob, aber der Verkäufer war Steuerträger; denn die Urkunden

besagen, der Verkäufer habe den vollkommenen Preis erhalten, d. h. außer dem Betrag, der vom Käufer an die Beamten als Steuer bezahlt werden mußte (gewöhnlich 10 % beim Enkyklion). Der Verkäufer erhielt also $^{9}/_{10}$ des Verkaufspreises. Die Zahlung der Steuer durch den Käufer entsprach einer Vorsichtsmaßnahme; denn wenn der Verkäufer das Geld für sich verwendet hätte und die Steuer auch nachträglich durch ihn nicht beglichen worden wäre, müßte, weil das Verkaufsobjekt (z. B. Grundstück) haftet, sie ein zweites Mal vom Käufer entrichtet werden.

Ueber die fiskalische Bedeutung dieser Steuererträge für den Staatshaushalt existieren leider keine Angaben. Einzig aus den erwähnten Kämpfen um die Höhe des Steuersatzes darf man schließen, daß sie unter allen Umständen von beachtlicher Bedeutung gewesen sein müssen.

Die Erhebung geschah in der Regel nicht durch den Staat direkt; sondern die Verpachtung war im ptolomäischen Zeitalter die übliche Form der staatlichen Steuerverwaltung, trotzdem der straff organisierten und zentralisierten ägyptischen Finanzverwaltung die unmittelbare Einbringung durch die Staatsbeamten viel besser entsprochen hätte. In der vorptolomäischen Zeit findet man dagegen keine Steuerpachten, weil eben Staatsorgane eine befriedigende Erhebung zu gewährleisten vermochten. Die Gründe, wieso es aber später dennoch zu Verpachtungen gekommen ist, sind nicht bekannt.

Die Pachten wurden alljährlich an den Meistbietenden versteigert. Als Bewerber konnten außer natürlichen Personen auch Pachtgenossenschaften auftreten. Ebenfalls war es statthaft, eine übernommene Steuer an Unterpächter zu übertragen. Dies mußte im Interesse einer Minderung des übernommenen gewaltigen Risikos dem Erstpächter gestattet werden. Die Tätigkeit der Steuerpächter artete aber, wenigstens im ptolomäischen Zeitalter, nicht in eine möglichst große Ausnützung der Steuerpflichtigen aus, wie man leichthin geneigt ist anzunehmen; denn die Befugnisse der Pächter waren sehr beschränkt und ihre Tätigkeit stand unter der Kontrolle besonders beauftragter Beamten. Einmal wurde kontrolliert, ob der Pächter vom Pflichtigen nicht mehr erhob als gesetzlich zulässig war; dann galt es zu prüfen, ob die vereinnahmten Beträge richtig verrechnet und verbucht wurden. Betrügereien wurden mit außerordentlich strengen Strafen geahndet. Zur Sicherstellung der Pachtsumme und allfälliger Strafen hafteten verpfändete Grundstücke oder aber der Pächter mußte Bürgen stellen. Im Laufe der Entwicklung

wurde dem Pächter auch die übermäßige »Gewinnchance« genommen. Er konnte nämlich nicht mehr alle Pachtüberschüsse realisieren, sondern es wurde ihm vielmehr nur noch das Recht auf einen Gewinn, der 10 % der Pachtsumme nicht übersteigen durfte, zuerkannt. All diese strengen Vorschriften bezüglich Sicherheitsleistungen, Einschränkung der Gewinnmöglichkeiten ohne Verminderung des übernommenen Risikos brachten es soweit, daß selbst Zwangspachten notwendig wurden. In der römischen Zeit mußten dann die Pachtbedingungen erheblich erleichtert werden, um immer genügend Interessenten zu finden.

Im Gegensatz zu den griechischen Verhältnissen besaß die ägyptisch-hellenistische Verwaltung eine außerordentlich strenge und vorbildliche Steueraufsicht. Die weitverbreitete und gutausgebaute öffentliche Beurkundungspflicht der Immobilienverkäufe eignete sich vorzüglich zu Kontrollzwecken. Eine Beurkundung wurde nämlich erst vorgenommen, wenn der Beweis für die Entrichtung des Enkyklions erbracht werden konnte. Weniger günstig gestaltete sich die Steuerkontrolle beim Verkauf nicht monopolisierter, beweglicher Sachen, denn die gleiche Kontrollmöglichkeit bestand nur, wenn Besitzübertragungen schriftlich zu beurkunden waren. Diese öffentlichen Beurkundungen waren aber ziemlich verbreitet und nicht etwa nur auf Grundstückübertragungen beschränkt.

3. *Rom.*

Ist man über den Ursprung und die Anfänge der griechischen und ägyptischen Umsatzsteuern nur sehr dürftig orientiert, so verhält es sich in Rom merkwürdigerweise umgekehrt; denn man kann der römischen Umsatzsteuer nachweisen, daß sie durch Kaiser Augustus erstmals eingeführt und erhoben wurde.

Immerhin ist es theoretisch denkbar, daß die Römer beim Uebergang zur Geldwirtschaft in Anlehnung an die griechischen Zustände und Verhältnisse auch in den Zeiten vor Augustus eine Umsatzsteuer gekannt hatten, doch fehlen zur Stützung einer derartigen Annahme bis jetzt sämtliche Quellenbeweise. Gegen eine solche Annahme spricht ferner der Aufbau des Steuersystems im republikanischen und königlichen Rom. In diesen Zeiten waren die Aufwendungen der Staatsverwaltung äußerst bescheiden und wurden durch Einnahmen aus Domänen, Sklavenfreilassungsgebühren usw. gedeckt. Später erhob man eine Gewerbe-

steuer, die aber, da sie gänzlich auf dem Grundbesitz des Gewerbetreibenden aufgebaut war, weder eine Beeinträchtigung des Gewerbeertrages, noch sonst eine Hemmung des Gewerbes verursachte. Ferner sei die Kriegsbeute erwähnt, die für die Römer sozusagen eine regelmäßige Einnahme bedeutete. Befand sich der Staat einmal in einer Geldverlegenheit, dann hatte die Umsatzsteuer ihre sozusagen legendäre Fähigkeit — die letzte Möglichkeit einer Sanierung ungesunder Finanzverhältnisse zu sein — bei den Römern vor Augustus nicht zu beweisen; denn sie kannten ein radikaleres Mittel, um derartige Mißstände zu beseitigen. In solchen Fällen erhoben sie nämlich das tributum civium Romanorum, d. h. eine außerordentliche Vermögensabgabe. Die Römer liebten es eben nicht, dem Staate in Zeiten der Not durch viele und verschiedene Steuern die hohen Einkünfte zu verschaffen, sondern sie zogen eine radikale einmalige Vermögensabgabe vor. Ueberhaupt erregten lästige Steuern häufig ihren Unmut, sodaß es verschiedentlich zu Steuerkonflikten kam. Ihre sprichwörtliche Abneigung gegen neue Steuern trat z. B. am deutlichsten (ebenfalls zur Zeit Augustus) in den Kämpfen um die Erbschaftssteuer zutage. Vorausschicken wollen wir, daß die Besteuerung des Vermögens mit der Freiheit und Würde eines römischen Bürgers unvereinbar war. Daher wurde von den Gegnern Augustus dem Volke vorgerechnet, die vorgeschlagene Erbschaftssteuer sei eine Vermögenssteuer, weil durch sie das Vermögen innert 2—3 Generationen in den Besitz des Staates überführt werde, was einer jährlichen Vermögenssteuer von ca. 1,5 % entsprechen würde. Da aber eine Vermögensbesteuerung ein »Privileg der Provinzen und Untertanenländer« war, fürchtete man durch eine Gleichstellung Roms einen Prestigeverlust zu verursachen, abgesehen davon, daß eben eine solche Besteuerung als eines Römers unwürdig betrachtet wurde.

Bei seinem Regierungsantritt fand Kaiser Augustus das Reich in einer schweren finanziellen Krise vor. Seine Vorgänger hatten die Provinzen durch Zwangsmittel ausgeraubt. Der Unterhalt des Heeres und der Verwaltung verlangten dringend neue Mittel, die auf irgend eine Art und Weise beschafft werden mußten. Es gelang Augustus durch eine List, den Senat, den er mit der Suche nach neuen Einnahmen beauftragt hatte, zur Annahme der verhaßten Erbschaftssteuer zu zwingen. Er bereitete nämlich öffentlich die Erhebung einer Vermögensabgabe, welche die Stelle der verweigerten Erbschaftssteuer vertreten sollte, vor. Nun besann sich der Senat nicht mehr lange und zog das kleinere Uebel

vor, d. h. genehmigte schleunigst die Erbschaftssteuer. Kaiser Augustus, der bei seinem Regierungsantritt nur leere Kassen und ausgeplünderte Provinzen vorgefunden hatte, mußte überhaupt jedesmal, wenn neue Verwaltungsaufgaben einer Lösung harrten, vorerst nach entsprechenden Einnahmen fahnden. So führte er denn u. a., als die Kriegsführung und die Einrichtung eines Nachtpolizeidienstes in Rom neue Mittel verlangten, eine Sklavenumsatzsteuer (2 % des Verkaufspreises) ein. Nach Beendigung des Bürgerkrieges scheinen die finanziellen Verhältnisse wieder äußerst gespannt gewesen zu sein; denn Augustus mußte eine ganze Reihe neuer Steuern verfügen. Darunter befand sich auch die Umsatzsteuer, die nun doch, wie die Geschichte behauptet, offenbar auch in Rom »die letzte Möglichkeit zur finanziellen Sanierung der Staatskasse geboten hat«. Die Umsatzsteuer oder die centesima rerum venalium bezog sich auf die Besteuerung der Verkäufe bei Auktionen. Als dann in späteren Jahren der Finanzhaushalt sich konsolidiert hatte, dachte Augustus keineswegs an die Abschaffung der centesima und der Sklavenumsatzsteuer, sondern es wurden lediglich die Erträge zu andern Zwecken verwendet. So flossen z. B. von nun ab die Einnahmen der centesima in die Pensionskasse des Heeres und die ordentlichen Ausgaben wurden wieder aus den vermehrten Abgaben der Provinzen, welche sich inzwischen wirtschaftlich erholt hatten, gedeckt.

Die centesima Augustus ist nach Grabower eine Nachbildung der hellenistischen Umsatzsteuer.

Durch die centesima wurden die Umsätze auf den Auktionen mit 1 % des Wertes der umgesetzten Gegenstände belastet. Will man sich über das Wesen der römischen Umsatzsteuer Klarheit verschaffen und ihre fiskalische Ergiebigkeit abschätzen, dann muß man sich vergegenwärtigen, daß die Auktionen in Rom im Mittelpunkt des wirtschaftlichen Lebens standen. Sie ersetzten alle Tätigkeiten, welche heute die Makler, Kommissionäre usw. ausüben. Eine Auktion war der Ort, wo von ganzen Ländereien und Häusern bis zu den letzten Gegenständen des täglichen Ge- und Verbrauchs alles verkauft wurde. Wer Sachen oder Rechte verkaufen oder verpachten wollte, wer die Ausführung von Arbeiten vergeben, wer Leistung von Diensten anbieten wollte usw. wandte sich auf dem Wege der Auktion an Interessenten. Die Auktionen erforderten demnach geschultes Personal und fanden in der Regel in bestimmten Lokalen (selten im Hause des Verkäufers) oder auf der Straße statt.

Die römische centesima traf, wie leicht ersichtlich ist, weitere Kreise als etwa die griechische Markt- und Grundstückumsatzsteuer, weil ihr nicht nur Waren und Grundstücke unterworfen waren, sondern weil sie die Steuerpflicht für alle Lieferungen und Leistungen innerhalb der Auktionen begründete. Es bestand aber in Rom die Möglichkeit, durch außerhalb der Auktion getätigte Umsätze der Steuer auszuweichen, weil die Oeffentlichkeit der Auktionen eine Steuerhinterziehung daselbst erschwerte. Doch ist füglich anzunehmen, daß die aus außerhalb der Auktion getätigten Umsätzen resultierende, geringfügige Steuerersparnis die wirtschaftlichen und rechtlichen Vorteile des Auktionsverfahrens nicht aufwog.

Im Laufe der Entwicklung wird auch die centesima zum politischen Kampfobjekt. Allerdings nicht die centesima als solche; lediglich die Erörterungen betr. Erweiterung des Geltungsbereiches, Ausdehnung der Steuerpflicht, Aenderung des Steuersatzes usw. führten zu Meinungsverschiedenheiten. Im ganzen gesehen nahm die Entwicklung den üblichen Weg, dahingehend, daß der Geltungsbereich und die sachliche Steuerpflicht erweitert wurden. Doch scheinen die Römer den örtlichen Geltungsbereich nicht ausgedehnt zu haben. Die Beschränkung der Besteuerung auf Auktionsumsätze erleichterte daher die Erhebung und Kontrolle außerordentlich. Ebenfalls ist anzunehmen, daß der Steuersatz keinen allzugroßen Schwankungen unterworfen war. Wenigstens urkundlich läßt sich eine Erhöhung über 1 % nicht feststellen; dagegen sind Reduktionen auf ½ % vorgekommen (z. B. Tiberius 17 n. Chr.; allerdings mußte er im Jahre 31 die Heraufsetzung auf 1 % selber wieder veranlassen). Erwähnen kann man noch, wie auch Nero wegen des Unmutes des Volkes sich mit dem Gedanken einer Abschaffung der centesima befaßte, weniger wegen der Steuer selber, als wegen den allgemeinen betrügerischen Machenschaften der Steuerpächter. Der Senat brachte ihn aber von diesem Vorhaben wieder ab, da dadurch eine Erschütterung des Budgets unvermeidlich schien.

Die Auktionsgeschäfte (einschl. Ablieferung der Steuer) wickelten sich, wie Urkunden aussagen, ungefähr folgendermaßen ab. Der Kaufpreis einer Ware, eingerechnet alle Unkosten, zu denen die centesima eben gezählt werden muß, wurde vom Käufer an den Auktionator bezahlt. Dieser wiederum lieferte den Betrag unter Abzug seiner durch fixe Sätze bestimmte Provision an den Auftraggeber ab, und erst der Auftraggeber entrichtete dann die Steuer an die kaiserlichen Beamten.

Ausnahmen haben aber, wie es scheint, bestanden. (Z. B. wurde in Bergwerksordnungen verfügt, daß die centesima vom Käufer direkt zu entrichten sei.)

Die in der Literatur verschiedentlich ausgesprochene Ansicht, dem Auktionator sei die Steuerpflicht für alle aus der Auktion entstehenden Einnahmen überbunden worden, ist nicht ganz unbegründet. Jedenfalls steht außer Zweifel, daß eine Einbringung nach dieser Methode am einfachsten zu bewerkstelligen war; denn infolge der außerordentlich strengen und klar umrissenen gesetzlichen Rechte und Pflichten des Auktionators konnte mit weitaus größerer Sicherheit eine einwandfreie Veranlagung und Bezahlung erwartet werden.

Befreiungen (persönlicher Art) von der centesima kennt die Geschichte in den ersten Jahrhunderten ihres Bestehens nicht, jedenfalls Quellenbeweise wären für eine diesbezügliche Behauptung kaum anzuführen. Erst im Jahre 320 erhält man Kunde von einer Befreiung ausgedienter Soldaten, die nach ihrer Entlassung Handel zu treiben beabsichtigen. Diese Maßnahme, die unter Konstantin verwirklicht wurde, privilegiert die Handel treibenden Veteranen in der Weise, daß sie nicht nur von der centesima, sondern auch von allen andern Marktabgaben, Zöllen und Gewerbesteuern befreit waren.

Noch später wurden ebenfalls gewisse Beamtenkategorien der Zentralverwaltung privilegiert. Dies ergibt sich aus Edikten der Kaiser Honorius VII. und Theodosius II. (400 n. Chr.). Trotzdem die Gründe dieser Maßnahmen nicht überliefert sind, beabsichtigte man vermutlich damit, eine Anzahl wichtiger Beamter während den innern Spannungen und Unruhen enger an die Person des Kaisers zu binden. Unter ähnlichen Gesichtspunkten wird sich am Ende des 7. Jahrhunderts die Befreiung des Klerus als notwendig erwiesen haben.

Merkwürdigerweise findet man nirgends Anhaltspunkte, die auf das Bestehen sachlicher Befreiungen hindeuten. Doch dürfte wahrscheinlich der Staat, da wo er selber ins Wirtschaftsleben eingriff (z. B. durch die Schaffung von Monopolen), von der centesima befreit gewesen sein. Allerdings gab es in Rom anfänglich nur sehr wenig Monopole, Salz, Balsam, Zinnober. Später war aber dem Kaiser vorbehalten: Betrieb der Bergwerke, Webereien, Stickereien, Färbereien, Garnspinnereien, Seiden- und Leinwandfabrikation, Waffenfabrikation, Münze, sowie der Verkauf des Getreides, Wein, Oel usw.

Wie eingangs erwähnt, bestand neben der centesima noch die

sogen. Sklavenumsatzsteuer, die gewisse Charakterähnlichkeiten einer modernen Luxusumsatzsteuer aufweist. Einmal sollen die wirtschaftlich leistungsfähigeren Kreise zu vermehrter Leistung herangezogen werden (doppelter Steuersatz); denn der Sklavenbesitz repräsentierte in Rom Wohlstand. Im Gegensatz zur centesima scheinen um die Einführung der Sklavenumsatzsteuer keine politischen Auseinandersetzungen stattgefunden zu haben, wohl weil das Volk daran nicht direkt interessiert war und demnach weder eine Herabsetzung des Satzes noch eine Aufhebung der Steuer wünschte. Zur Zeit ihrer Einführung unter Augustus betrug der Satz 2 % des Verkaufspreises. Später trifft man einen solchen von 4 %. Um den erhöhten Satz zu begründen oder um ihn beizubehalten, griff Nero wahrscheinlich im Jahre 57 zum bekannten Trick (s. S. 72), der darin bestand, zu bestimmen, die Steuer sei in Zukunft nicht mehr vom Käufer (römischen Bürger), sondern vom Verkäufer zu entrichten. Damit sollte der Schein erweckt werden, für den römischen Bürger sei die Sklavenumsatzsteuer abgeschafft und werde nun von den asiatischen Sklavenhändlern getragen. Den Aeußerungen zeitgenössischer Schriftsteller ist zu entnehmen, daß Neros List verfing und allgemein von einer Abschaffung dieser Steuer die Rede ist. Nur Tacitus beurteilte die durch Neros Erlaß geschaffene Lage richtig, indem er von einer scheinbaren Aufhebung spricht, da der Verkäufer gezwungen sei, die Steuer durch eine Erhöhung des Preises zu überwälzen und der Käufer sie, allerdings unsichtbar, durch eine Vermengung von Preis und Steuer gleichwohl trage.

Vergünstigungen und Befreiungen scheinen grundsätzlich gleich wie bei der centesima bestanden zu haben.

Leider besteht über den örtlichen Geltungsbereich der beiden Steuern keine Gewißheit; vor allem für die centesima nicht. In Kraft war sie, gestützt auf urkundliche Bestätigung, lediglich in Rom und in den Gebieten des heutigen Italien. Viele abstrakte Erwägungen sprechen aber dafür, daß sie auch im übrigen römischen Reiche Geltung hatte, soweit die natürlichen Voraussetzungen, in erster Linie blühender Handel, für die erfolgreiche Gestaltung gegeben waren. Zur Begründung dieser These kann man anführen, daß im Laufe der Jahrhunderte die Unterschiede zwischen Herrschern und Beherrschten sich allmählich milderten oder ganz verschwanden und dann im Zuge dieser Entwicklung eine Angleichung der Besteuerung zwischen Rom und Italien einerseits und den außeritalienischen Provinzen anderseits stattfand; denn je mehr An-

gehörige der Provinzen zu Kriegsdienstleistungen verpflichtet wurden, desto mehr hörte die Berechtigung zu deren Sonderbesteuerung auf.

Für das Bestehen der Sklavenumsatzsteuer im ganzen römischen Reich dagegen bestehen Urkundenbeweise, sodaß man, gestützt auf die den beiden Steuern gemeinsam zu Grunde liegende Besteuerungsidee, der centesima allgemeine Geltung zuerkennen kann.

Wie wir gesehen haben, waren sowohl die centesima wie auch die Sklavenumsatzsteuer Zwecksteuern, d. h. ihr Ertrag mußte zur Deckung bestimmter Ausgaben verwendet werden. So diente die centesima, nachdem sie die ihr bei der Einführung zugedachte Aufgabe — Sanierung der Staatskasse — erfolgreich erfüllt hatte, noch zur Zeit Augustus und seither immer zur Speisung der Militärkasse (Veteranenkasse). Ebenso dienten die Erträge der Sklavenumsatzsteuer zur Bestreitung der Kosten des Polizei-, bzw. des Wachtdienstes.

Ueber die Art der Verwaltung beider Steuern besteht keine Gewißheit; denn Beweisstücke fehlen und den Zuständen im römischen Reiche entsprechend kann man Gründe sowohl für die Verpachtung als auch für die Verwaltung durch kaiserliche Beamte anführen. Für eine Verpachtung sprechen die Umstände, daß die centesima in der gleichen Zeitepoche wie die Erbschaftssteuer entstanden war und in die gleiche Reichskasse floß, wobei die Verpachtung der Erbschaftssteuern nachgewiesen werden kann. Dagegen aber ist einzuwenden: gerade die centesima eignete sich vorzüglich zur Selbstverwaltung, da sie hauptsächlich auf den Auktionen zu zahlen war, die Tätigkeit der Auktionatoren aber unter besonderer amtlicher Aufsicht stand und demnach eine direkte Erhebung auf keine technischen Durchführungsschwierigkeiten stoßen mußte.

Die Verpachtung der Sklavenumsatzsteuer dagegen kann urkundlich nachgewiesen werden (z. B. geht aus einer in Rom gefundenen Grabinschrift hervor, daß N. N. Pächter der Sklavenfreilassungs- und Sklavenumsatzsteuer war).

Die Geschichtsforscher haben auch den Versuch unternommen, die Höhe des Aufkommens der beiden Steuern zu schätzen, um 1. ihre Bedeutung innerhalb des Finanzhaushaltes und 2. die Höhe der durch sie verursachten Steuerbelastung zu beurteilen. Doch sind die Vergleiche mit den heutigen Zuständen infolge der grundverschiedenen Lebensgewohnheiten und Rechte überhaupt nicht möglich. Ebenso sind die Schätzungsergebnisse über die Bedeutung der beiden Steuern im römischen

Reich selber so verschieden, daß keine einwandfreien Schlußfolgerungen gezogen werden können. Beträgt doch bei der günstigsten Schätzung der Anteil der centesima 15—20 %, derjenige der Sklavensteuer 12 bis 15 % und bei der ungünstigsten Berechnung 4—6 % bzw. 3—5 % der gesamten Staatseinnahmen.

B. Das Mittelalter.

Im Mittelalter treffen wir die Umsatzsteuer fast überall in den Gebieten Deutschlands, Frankreichs, Italiens und Spaniens.

Die Vorläufer der mittelalterlichen Umsatzsteuern lassen sich bis in die römischen Zeiten zurückverfolgen. Dementsprechend finden wir auch gewisse Parallelen mit den besprochenen altertümlichen Vorbildern. So übernahm z. B. das Frankenreich auf dem Gebiete der Finanzen fast durchwegs alle römischen Abgabetypen, wie Grund-, Kopf- und Gewerbesteuern, Marktabgaben usw., trotzdem es seiner Staats- und Lebensmaximen nach sich eher zum griechischen Recht hingezogen fühlen sollte.

1. Der Zeitabschnitt vor 1150.

Schon vor dem Jahre 1150 bestanden im Frankenreich Umsatzsteuern, die aber keine erhebliche Bedeutung beanspruchen konnten, da sie nicht einmal einen eigenen Namen besaßen, sondern unter dem Sammelbegriff Teloneum gesucht werden müssen. Darunter figurieren alle Arten von Zöllen, Verkehrs- und Marktabgaben, einschließlich Umsatzsteuern. Die im Begriff Teloneum eingeschlossene Umsatzsteuer, die hauptsächlich in deutschen Landen bekannt war, läßt sich, grob ausgedrückt, etwa mit der centesima oder der griechischen Marktumsatzsteuer vergleichen. Im Gebiet des heutigen Frankreich dagegen, scheint es, hat sich etwas wie eine Marktsteuer nicht entwickeln können. Dafür kennt man eine Besteuerung der Grundstückübertragungen, die man, natürlich nur unter Vorbehalten, etwa mit dem ägyptischen Enkyklion vergleichen kann. Diese Abgabe wird in der Literatur auch »Besitzveränderungsgebühr« genannt, die in der Provence und der Normandie in Form eines Stempels eingebracht wurde. Eine solche Gebühr braucht keine Umsatzsteuer zu sein, nämlich dann, wenn sich der Steuerbetrag nach fixen Ansätzen

berechnet. Bestimmt er sich aber, was anzunehmen ist, nach dem Wert des übertragenen Grundstückes, dann hat diese »Gebühr« Umsatzsteuercharakter.

Ueber die Wirkung und Gestaltung einer Marktumsatzsteuer können wir uns aus einer Reihe erhaltener Erlasse und Urkunden fränkischer und deutscher Könige und Kaiser ziemlich zuverlässige Vorstellungen rekonstruieren; es enthalten z. B. die meisten Urkunden der sächsischen Kaiser die Verleihung von telonea, die aber nur gleichzeitig mit der Verleihung der Rechte über die Abhaltung von Märkten erteilt wurde. In andern Urkunden wird Befreiung von telonea gewährt. Aus all diesen Urkunden ist zu entnehmen, daß unter teloneum, neben den Zöllen auch Marktverkehrssteuern, die nach dem Werte der verkauften Waren berechnet wurden, figurieren.

Eine größere Bedeutung konnte einer derartigen Steuer nicht zukommen, weil der Güteraustausch sich damals noch ziemlich ausschließlich in der Form des Naturalaustausches abwickelte und daher eine Umsatzsteuer aus technischen Gründen nicht erhoben werden konnte; denn sie setzt die Geldtauschwirtschaft voraus. Da sich Spuren einer Geldwirtschaft nur auf den Märkten zeigten, blieb ihre Erhebung und ihr Geltungsbereich örtlich auf die wenigen Märkte beschränkt. Daß sie hier aber üblich war, geht aus der Verleihung zahlreicher Marktrechte inkl. Nebenrechte hervor. Das Marktrecht (mercatum) enthielt die Erlaubnis zur Anlage und Abhaltung eines regelmäßigen Marktes, gewährte die Marktgerichtsbarkeit und die Einkünfte aus dem Markte, Zölle, Marktverkehrssteuern usw. und enthielt u. U. für bestimmte Nachbargebiete ein Marktverbot.

Die mittelalterliche Marktumsatzsteuer belastete also nur den Kleinhandel auf den Märkten. Eine Besteuerung des Großhandels, analog dem griechischen Beispiel, war nicht notwendig; denn Großhandelsmärkte kannte man noch nicht, weil der Zustand der damaligen Verkehrswege keinen sich über größere Distanzen erstreckenden regelmäßigen Güteraustausch erlaubte. Neben der Besteuerung der Marktkäufe erfaßten einzelne Marktflecken etwa noch den Verkauf wandernder Kaufleute in den Herbergen.

Der Inhalt dieser Rechte, also ebenfalls der Umsatzsteuerrechte, wurde durch gewohnheitsrechtliche Uebung bestimmt, so hieß es z. B., die Erhebung solle sich an das Herkommen halten. Auch die Könige beriefen sich bei der Erhebung auf das Gewohnheitsrecht, verlangten die

Steuer wie zu Zeiten ihrer Ahnen und versprachen zugleich, das »Herkömmliche« an ihr nicht zu erhöhen.

Steuerpflichtig ist immer das emere vendere. Bemessen wird die Abgabe nach dem vereinnahmten Kaufpreis. Ob alle auf dem Markte umgesetzten Waren der Steuer unterworfen waren, steht nicht eindeutig fest. Aus gewissen Urkunden läßt sich z. B. mit ein wenig Phantasie entnehmen, daß objektive und subjektive Befreiungen üblich waren. Im Kapitulare Karls des Großen von 805 wurde z. B. bestimmt: Waren, die ein Erzeuger an die königlichen Pfalzen oder an das Heer liefert, müssen nicht versteuert werden.

Ueberhaupt wurden die allgemeinen Marktabgaben durch eine Reihe von subjektiven Befreiungen gemildert, und zwar so, daß einzelne Personen, der König, seine Lieferanten, bestimmte Personengruppen, wie Friesen, Juden, Lombarden, als Träger des Fernhandels, von der Steuerpflicht ausgenommen wurden. Daneben bestanden noch Vergünstigungen, welche den Bewohnern örtlich abgegrenzter Gebiete zugute kamen in der Weise, daß sie von den Markt- und Verkehrsabgeben allgemein oder auf bestimmten Märkten befreit waren. Auf diese Art und Weise wurden beispielsweise die Bürger einzelner Städte oder Grafschaften privilegiert. Ursprünglich waren auch Adel und Geistlichkeit steuerpflichtig, aber mit der Zeit konnten sie sich überall Vorrechte verschaffen; vor allem der Klerus erhielt häufig Befreiungen, sei es durch Einzelerlasse oder sei es, daß Angehörige von Klöstern oder Orden gesamthaft Privilegien erhielten.

Wie schon erwähnt, spielte im frühen Mittelalter der Geldtauschverkehr eine bescheidene Rolle, sodaß die Naturalabgaben die allgemein übliche Besteuerungsform darstellten. Für eine Umsatzsteuer eignet sich dieses System nicht besonders gut. Immerhin kennt man auch Beispiele von »naturalen Umsatzsteuern«. So bestätigte z. B. 1104 Heinrich IV. der Abtei St. Siméon das Privileg, beim Verkauf von Schwertern jeweils das 10. als Umsatzsteuer zu beanspruchen. Dies würde also einem Steuersatz von 10 % entsprechen. Da es sich aber in diesem Falle um die Besteuerung eines »Spezialumsatzes« handelte, darf dieser hohe Prozentsatz nicht als allgemein geltend angenommen werden. Soweit nämlich urkundliche Funde diesbezügliche Aussagen enthalten, beträgt die Steuer auf das Pfund ein solidus (der 60. Pfennig). Dies entspricht einem Satze von $1\frac{2}{3}$ %.

Im Laufe der Entwicklung ergab sich zwischen Kaiser und Fürsten

um die Frage, wem die Steuerhoheit zustehe, im Rahmen der bekannten historischen Kompetenzkonflikte eine Auseinandersetzung. Ursprünglich standen nämlich die Markteinnahmen dem König, resp. dem Kaiser zu. Das Recht, Markt zu halten, war ein königliches bzw. kaiserliches Recht. Seine häufige Verleihung durch die Zentralgewalt an Klöster, Stifte, Herrschaften usw., war ein Zeichen der Schwäche. Durch die Verleihung versuchte diese nämlich, ihre Macht zu stützen und erreichte, auf die Dauer gesehen, gerade den gegenteiligen Effekt, weil die regelmäßig Beschenkten nach wenigen Generationen daraus ein Recht ableiteten.

Die Erhebung wurde überall durch den strengen Marktzwang sehr erleichtert, resp. erst ermöglicht. Es sei ferner daran erinnert, daß die Kirche durch ihre allgemein anerkannten ethischen Handelsgrundsätze den staatlichen Organen die Aufgaben außerordentlich erleichterte. Im fränkischen Reich z. B. sollte »bei Nacht kein Handel, namentlich nicht über hochwertige Gegenstände (Gold, Silber, Gefäße, Sklaven, Pferde) geschlossen werden. Man sollte von niemandem kaufen, den man nicht kenne, und nicht über Gegenstände Käufe abschließen, die noch nicht vorhanden seien« (Waitz IV, S. 40)[94].

Bezeichnend erscheint auch die Feststellung, die Umsatzsteuer sei als Gebühr für die vom Staate oder dessen Vertreter »dem Handel und der Frachtbewegung gegenüber dargebotene Förderung«[95] zu betrachten.

2. *Der Zeitabschnitt nach 1150.*

a) Deutsches Reich.

Die Gestaltung der Umsatzsteuer wird durch die wirtschaftliche Entwicklung nach 1150, hauptsächlich durch die Entstehung der sogen. Stadtwirtschaften, entscheidend beeinflußt. Dieser Entwicklungsprozeß führt u. a. dazu, daß die Steuerhoheit an die Städte übergeht. Allerdings bestand in der sich gleichzeitig entwickelnden Geldwirtschaft für die Zentralgewalt die Möglichkeit, die Steuerhoheit wieder zurück zu erlangen. Die Geschichte selber beweist die Richtigkeit dieser Ansicht —

[94] vgl. Waitz: Verfassungsgeschichte. Kiel 1880.
[95] vgl. Grabower: S. 123.

mit dem beweglichen Tauschmittel Geld, im Gegensatz zur Naturalwirtschaft, überall »gegenwärtig zu wirken und zu herrschen«[96] — durch die Entwicklung Englands und Frankreichs zur absoluten Monarchie. Auch in Deutschland versuchte die Reichsgewalt ihre ursprüngliche Machtposition wieder zu erreichen, aber sie hatte sich durch erbliche Verleihungen von Grund und Boden und Regalien (wie Markt- und Münzregalien) zu sehr geschwächt. Selbst die beliehenen Landesherren konnten ihre Steuerhoheit gegenüber den aufkommenden Städten nicht halten. Im Kompetenzkonflikt zwischen Kaiser und Fürsten traten nämlich die Städte für die Steuerhoheit des Reiches ein, weil sie in allem und jedem nur darauf bedacht waren, die unmittelbare Gewalt der Landesherren einzuschränken. Praktisch erreichten sie mit dieser Stellungnahme, daß ihnen die Steuerhoheit infolge des Unvermögens des Reiches, diese auszuüben, übertragen werden mußte. Kaiser Sigismund (1410—1437) spricht dann in einem Erlaß den endgültigen Verzicht des Reiches auf die »Umsatzsteuer« aus und anerkennt damit den Mißerfolg aller auf die Wiederherstellung der Reichshoheit hinzielenden Bestrebungen. »Man soll von allen Käufen den Pfundzoll geben und billig nehmen von jedem Pfund zween Heller, was man verkauft; das soll denen zugehören, die der Stadt Nutz zu ordnen gewählt sind, von reitenden oder gehenden Boten, die von der Stadt oder Land Nutz geschickt werden[97].«

Trotzdem das Mittelalter dem Handel nicht freundlich gesinnt war und die Tendenz hatte, jeder Vermehrung der Handelsphasen durch starre Zunftregelungen entgegenzutreten, nahm der Handelsverkehr gegenüber der frühmittelalterlichen Epoche nach 1150 einen bedeutenden Aufschwung und förderte dadurch die Verbreitung und Entwicklung der Umsatzsteuer sehr stark. Ein weiterer wichtiger Grund für ihre rasche Entwicklung liegt im Steigen der Preise in der Zeit von 1200 bis 1350. Die relativ allgemeine Erfassung bzw. Besteuerung des Handels wurde sehr erleichtert, weil es im deutschen Mittelalter keine Unterscheidung zwischen Groß- und Kleinhandel, wie wir sie in der griechischen Geschichte angetroffen haben, gab. Der Groß- und Fernhandel war nämlich keine selbständige Verrichtung und wurde in der Regel vom Kleinhandel mitbesorgt.

---

[96] vgl. Lamprecht: Deutsche Geschichte, Bd. II, S. 272.
[97] vgl. Falke: Die Geschichte des deutschen Zollwesens, S. 133.

Einzelheiten über Inhalt und Umfang der Steuer finden sich in einer Reihe von Stadtrechten, u. a. auch in denjenigen von Basel und Bern. Wie bei der centesima des römischen Reiches besteht der steuerpflichtige Vorgang im »emere vendere« (. . . von jedem feilen Kauf und Verkauf in Stadt und Bannmeile . . . oder die Abgabe betrage »2 Stebler von dem Pfund von allen Käufen, die sie miteinander driebend« . . .).

In einigen Stadtrechten findet man die »Steuerpflicht der Lieferung« ebenfalls auf den Tauschhandel angewendet. In einer Verordnung der Stadt Ueberlingen heißt es zur Begründung dieser Maßnahme: ». . . denn da es nicht sollte, würden anstatt eines Kaufes feile Tauschabschlüsse bestehen, welche doch einer Wirkung sind und darum auch einen gleichen Ausgang gewinnen sollen.«

Allerdings gab es keine einheitliche Besteuerungsart des Tausches, da dieser einmal als doppelseitiger Kauf, ein andermal aber als einseitiger Kauf interpretiert wurde. Die Steuer wurde demnach in einem Fall von beiden Partnern für den vollen Wert des getauschten Gegenstandes erhoben. Im andern Falle aber stand es der Steuerbehörde frei, zu bestimmen, von welchem der beiden Akte die Steuer zu erheben sei. »Kaufet auch ein Gast mit einem Bürger einen Kaufschatz gegen den anderen, des hat der Zolner gewalt ze naemenne den Zol von dem Gaste von dem Kaufe, den er dahin git oder von dem, dem er an sinen Kaufe nimet.«

Die Verwaltung bzw. Erhebung der Steuer wird, wie in allen bisher besprochenen Beispielen, auch hier durch den Marktzwang gesichert. Er war oft begleitet von andern einschneidenden Einschränkungen der Verkaufs- und Verkehrsfreiheiten, z. B. Verbot der Wiederausfuhr unverkaufter Waren, Verbot des Handels zwischen den Gästen einer Herberge oder zwischen Gast und Wirt usw. Um die Steuererhebung zu sichern, war daher lediglich eine Ueberwachung der Marktverkäufe notwendig.

Die allgemeine, ziemlich umfassende Besteuerung der Marktumsätze erfuhr aber eine Lockerung durch zahlreich ausgesprochene Befreiungen. Wie in der frühmittelalterlichen Epoche bestanden die vom König ausgesprochenen Privilegien zugunsten bestimmter Personen oder Gebietskreise. So wurden z. B. die Bürger einzelner Städte befreit entweder für alle im Reiche oder für alle in bestimmten Städten getätigten Käufe. Im weitern gab es Privilegien für alle Umsätze, die an bestimmten Tagen und auf bestimmten Märkten vollzogen wurden usw. Die Zahl der

Befreiungen nahm in dieser Epoche sehr zu, nicht zuletzt auch deshalb, weil außer dem König auch die Städte aus eigenem Rechte solche gewähren konnten. Hierbei handelte es sich gewöhnlich um Privilegien zugunsten der Bürger anderer Städte, die man am eigenen Handel interessieren wollte. Solche Privilegien beruhten meistens auf Gegenseitigkeit.

Im Gegensatz dazu gibt es aber ebenfalls Stadtrechte, die statt einer Bevorzugung eine stärkere Besteuerung der Fremden vorsahen (z. B. Augsburger Stadtrecht 1276): »Swelch gast sin gut hie in der stat verkauffet, der sol ze phund zolle gaeben vier pfennig nach gnaden. Kaufet aber zwene geste mit einander einen kauf an dem andern, den muz ietwedere sinen phundzoll geben, vier pfennig von dem phunde nach gnaden« (statt wie üblich 2 Pfennig).

Neben ähnlichen Befreiungen begünstigte z. B. Bern auch den Monarchus, den Clericus und die Soldaten.

Das Recht der Stadt Basel wies in verschiedenen Beziehungen für die damalige Epoche einzigartige Bestimmungen auf. So kannte man z. B. nichts Geringeres als ein heute wieder aktuelles Kleinhandelsprivileg, d. h. der letzte Umsatz des Kleinhändlers an den Konsumenten bleibt pfundzollfrei, denn die Umsatzsteuer wird beschränkt auf Waren, die »um merschatz willen«, d. h. zum Weiterverkauf gekauft oder verkauft werden. »Von allen kouffmannschafft daran man merschatzen mag es sye, wine, korn, gesalzen fleisch, lebendig viehe, schmalz, vische, rosse, tuch, spetserye, kremerye, ysen, kuppher, stahel, margsilber, blye, zine, leder, harnesch, steyn, rebstecken, brennholz, schindelen, oder welicherley gattung das sye, das umb merschatz willen koufft oder verkoufft wird, von yeglichem pfund stebler, darumb sy also solich kouffe tund, vier stebler ze pfundzolle geben[98].«

Der Steuersatz von 4 Pfennig oder »stebler« pro Pfund entspricht etwa einem Satz von $1\frac{2}{3}$ %, da ein Pfund 240 Pfennig hatte. Dieser Satz war ebenfalls in andern Städten üblich.

Die Basler waren die einzigen, die in der mittelalterlichen Epoche den Pfundzoll, gestützt auf eine »Steuererklärung«, erhoben. Andere Städte kannten nur die direkte Erhebung auf dem Markte. In Basel spielte sich die Veranlagung in der Weise ab, daß der Steuerpflichtige die Steuer jeden Montag »nach imbis in das kouffhus bringen und den

---

[98] vgl. Grabower S. 137.

dryen so darüber gesetzt sint, übergeben solle, von allem, dem er die vergangene wochen uff merschatz inkoufft het von jeglichem Pfund 4 Pfennige«.

Es ist vielleicht in diesem Zusammenhange interessant, zu erfahren, daß Basel infolge finanzieller Schwierigkeiten, die aus kriegerischen Ereignissen oder den vielen Kaiserbesuchen resultierten, die Umsatzsteuer einführte. Der Pfundzoll galt demnach als außerordentliche Abgabe und wurde zuletzt von 1451—1453, 1470—1471 und 1475 erhoben.

Im Laufe des 15. Jahrhunderts verliert die Umsatzsteuer allmählich an Bedeutung; denn sie wird von der Akzise abgelöst resp. verdrängt. Allerdings besteht keine strenge Scheidung zwischen Umsatzsteuer und Akzise, weil diese Bezeichnung oft für jede Verbrauchsbesteuerung verwendet wird und sich die beiden Steuern in ihren Wirkungen sehr nahe kommen (s. S. 193).

b) Die spanische Alcabala.

Diese in der Geschichte der Finanzwissenschaft bekannte Abgabe entsprach ganz der Interpretation des heutigen Umsatzsteuerbegriffes; denn sie belastete grundsätzlich alle Verkäufe.

Man weiß, daß die alcabala 1342 dem König Alphons XI. in Burgos durch die dortige Cortez zugestanden wurde, um die Kosten der Belagerung von Tarifa und Algesiras zu bestreiten. Auf Grund der der Steuer entsprechenden wirtschaftlichen Voraussetzungen ist anzunehmen, daß umsatzsteuerähnliche Abgaben in Spanien schon vor diesem Zeitpunkt bekannt waren.

Die Geschichte der spanischen Umsatzsteuer, alcabala, ist im wesentlichen eine Geschichte der Steuersätze.

Unter Heinrich II. betrug der Ansatz 10 %, unter Heinrich III. 5 % und unter Heinrich IV. wieder 10 %. Nach einer vorübergehenden Herabsetzung blieb er auch unter Ferdinand von Aragonien und Isabella von Castilien 10 %. Die ersten Nachrichten über die Wirkungen der alcabala stammen aus der Zeit von 1470—1500. In diesen Zeiten entstanden zahlreiche Gesetze, welche die Habgier der Steuerpächter beschränken und die allgemeine Steuermoral heben sollten. Ein Gesetz z. B. hoffte die Erhebung dadurch weniger bemühend zu gestalten, daß

es bestimmte, dem Eid des Verkäufers sei unbedingt Glauben zu schenken. Aber innert kurzer Zeit wurde eine solche Menge falscher eidlicher Steuererklärungen festgestellt, daß man gezwungen war, das Gesetz außer Kraft zu setzen. Da die alcabala grundsätzlich alle Umsätze (Lieferungen) belastete — ähnlich einer allgemeinen Warenumsatzsteuer — kann man sich leicht vorstellen, wie beim damaligen Geschäftsgebaren auch bei fortgeschrittenster Verwaltung eine konsequente Erhebung nicht durchgeführt werden konnte. Tatsächlich zeigten sowohl die direkte Verwaltung und eigene Erhebung durch die königlichen Beamten als auch das private Pachtsystem so große Mängel und Unzulänglichkeiten, daß man dazu übergehen mußte, die Verwaltung der Steuer den Gemeinden zu übertragen, die sich aber ihrerseits durch Bezahlung einer bestimmten Pauschalsumme an den König von der Erhebung loskaufen konnten. Die Spanier merkten bald, wie das Pauschalierungsverfahren Erleichterungen brachte und drängten Karl V. zur Erneuerung der encabeziamiento, d. h. Pauschalierungsverträge. Nach Ablauf dieser Verträge im Jahre 1561 hatte Philipp II. eine Erhöhung der alcabala, resp. der Pauschalen beantragt, da sie infolge der Geldwertverminderung nur noch einem Satze von 2—3 % des Wertes der umgesetzten Waren entsprachen. So wurde dann, gestützt auf diese Erkenntnis, 1560 die Ablösungssumme um 34 % erhöht und im Jahre 1575 nochmals verdreifacht, was umgerechnet ungefähr einer Belastung der Umsätze mit 15—20 % gleichkam. Später wurden dann die Ablösungsgelder wiederum ungefähr entsprechend einem Satze von 10 % herabgesetzt.

Noch in der Mitte des 18. Jahrhunderts bestand nach spanischen Gesetzen die Verpflichtung, für jeden Verkauf eine Umsatzsteuer von 1 Maravedis auf 10 Maravedis des Verkaufspreises zu entrichten.

Wenn die Gesetze auch grundsätzlich niemanden von der Steuerpflicht ausnahmen, gab es doch eine Reihe Befreiungen. Diese betrafen u. a. den König, der für alle Verkäufe, die für seine Rechnung ausgeführt wurden, frei blieb. Im weitern waren ebenfalls die Geistlichen für nicht geschäftliche Umsätze von der Steuerpflicht ausgenommen. Ferner bestand in sachlicher Beziehung die vollständige Befreiung der Brotumsätze. Im Laufe der Entwicklung nahmen die sachlichen Befreiungen an Umfang zu und bezogen sich etwa auf Reittiere, Bücher, Handschriften, Falken, Hochzeitsgeschenke, Waffen u. a. m. Ursprünglich waren auch

ließ er nach Abzug der Kosten für je 21 derniers 1 dernier, d. h. ca. 5 % als Gewinn. Die Beliebtheit, deren sich diese Abgabe beim Volke erfreute, läßt sich aus dem Namen, der für sie geprägt wurde, erkennen; sie wurde nämlich durchwegs als maltôte = mauvais impôt bezeichnet. Genau wie anno 1292 wehrten sich auch diesmal Bürger, Städte und Fürsten entschlossen gegen diese extorsion injuste. Die Opposition richtete sich nicht gegen den König, weil man annahm, nicht er habe die Steuer erfunden, sondern sie sei ihm durch den conseil des méchants eingeredet worden. Der Widerstand, hauptsächlich seitens der Adeligen, die sich sogar zur Bekämpfung dieser Steuer zusammengeschlossen hatten, wurde so groß, daß Philipp wohl oder übel die neue Abgabe zurückziehen mußte. Philipps Söhne nahmen die Versuche wieder auf, beschränkten aber die voraussichtliche Dauer der Erhebung wohlweislich auf 10 Jahre — wie ja auch die modernen Umsatzsteuern, um gewissen Opponenten den Wind aus den Segeln zu nehmen, nur mit beschränkter Geltungsdauer eingeführt werden — und setzten ferner den Satz von 6 derniers auf 4 herunter. Selbst jetzt gelang die Durchführung nur unter Gewährung vieler Privilegien, sachlicher, persönlicher und örtlicher Natur. Um die Stimmung aller Bevölkerungsschichten zu beruhigen, mußte in den folgenden Jahren der Satz auf 2 derniers herabgesetzt werden. Erst als 1342 die Kriege mit England vermehrte Aufwendungen brachten, konnte mit Zustimmung der Generalstände der Satz wieder auf 4 derniers erhöht werden. Trotz aller Zugeständnisse und Versprechen von Regierungsseite war es infolge des fortdauernden passiven Widerstandes nicht möglich, eine allgemein geltende Umsatzsteuer einzuführen. Sie wurde zu einem ständigen politischen Streitgegenstand zwischen König und Generalstände. Der Kampf endigte erst nach 350jähriger Dauer (1292—1642) mit ihrer endgültigen Aufhebung nach dem Tode von Richelieu 1643. Diese Maßnahme erwies sich damals als notwendig, um das »ausgesteuerte« Volk zu beruhigen; schrieb doch ein Intendant am 12. Februar 1643 an den Kanzler: »Tous les jours on craint rébellion à Bordeaux, à Blaye ... le seul mot ‚sol pour livre' met les peuples en fureur, et je ne sache point de remède pour empêcher le mal que l'extinstion du droit ... le droit du sol pour livre, se prenant sur toutes menues denrées, aflige par son poids tout ce qu'il y a de monde[100].«

[100] Zitiert nach Grabower, S. 174.

d) Italien.

Im Gebiete des heutigen Italien war die Umsatzsteuer im Mittelalter ebenfalls sehr verbreitet. Vorwiegend handelte es sich um die städtische Marktumsatzsteuer; denn trotzdem der König das Marktregal besaß, handhabten praktisch die Städte das Marktrecht nach ihrem Gutdünken. Die Steuer traf in der Regel Käufer und Verkäufer auf den Märkten und in Herbergen, lastete aber nicht durchwegs auf allen Waren. Zudem finden wir neben der in Prozentsätzen des Wertes berechneten »richtigen« Umsatzsteuer häufig Abgaben mit mehr Gebührencharakter, z. B. bemessen nach Stück, Gewicht usw.

Diese Umsatzsteuern und umsatzsteuerähnlichen Abgaben bestanden nachweisbar in Genua, Bergamo, Lodi, Mailand und Pisa. Aber auch im Königreich Sizilien und Apulien mußten solche, wie aus indirekten Quellenbeweisen hervorgeht, bestanden haben; denn Friedrich II. gewährte 1230 den Sarazenen Befreiung von den Marktsteuern und Handelsabgaben innerhalb des Festlandes (mit Ausnahme der Inseln). Ferner kann man das Bestehen einer sizilianischen Umsatzsteuer aus einem Privileg, das den Venezianern zugestanden wurde, ableiten. Darin wurde diesen nämlich die Hälfte der diesbezüglichen Abgaben erlassen, sodaß sie statt 3 % nur 1,5 % zu entrichten hatten.

C. Das 19. Jahrhundert.

1. Akzise und Umsatzsteuer.

Wie wir schon festgestellt haben, verlor die Umsatzsteuer am Ausgang des Mittelalters in deutschen Landen immer mehr und mehr an Bedeutung und wurde von der sogen. Akzise verdrängt resp. abgelöst.

Der Sammelbegriff Akzise bezeichnet eine Menge Abgaben, die teils den Verkehr, teils den Verbrauch belasten. Die große Zahl von Arten und Formen macht es unmöglich, einen mit diesem Wort scharf begrenzten Begriff zu verbinden; denn darunter fallen: Mahl-, Schlacht-, Vieh-, Fleisch-, Getränke-, Gewerbe- und Grundsteuern, sowie die Besteuerung des Umsatzes bestimmter Waren bei bestimmten Wirtschaftssubjekten. (Etymologisch wurde die Deutung des Wortes durch accidere, assidere, auferlegen, festsetzen, versucht.) Akzisen sind eine typische

Erscheinung des germanischen Steuerrechtes. Die romanische Steuergeschichte jedenfalls kennt diese Abgabe nicht, wenigstens figurieren ähnliche Abgaben unter keinem der Akzise entsprechenden Sammelbegriff. Immerhin bleibe uns bewußt, daß keine allzu großen Unterschiede zwischen Akzise und Umsatzsteuer bestehen. Beide sind nämlich in ihren letzten Auswirkungen Verbrauchssteuern, die allerdings Abweichungen in der Form der Erhebung aufweisen. Bei der alten Umsatzsteuer (Marktsteuer) wurden alle Umsätze (Verkäufe) an bestimmten Orten (Märkten) erfaßt; bei der Akzise dagegen handelte es sich um eine allgemeine Belastung bestimmter Waren. Sie war demnach eine »Spezialumsatzsteuer« bestimmter Waren, ähnlich wie wir heute etwa von Tabak-, Getränkesteuern usw. sprechen, ohne an eine Umsatzsteuer zu denken, trotzdem diese Abgaben in ihrer Wirkung nichts anderes als spezielle Umsatzsteuern sind. Der Unterschied zwischen Akzise und Umsatzsteuer wurde in einem Gutachten der Handelskammer der freien Stadt Bremen aus dem Jahre 1862[101] wie folgt umschrieben: »Die Akzise betrifft die Bewegung der Ware, die Umsatzsteuer die des Geschäftes; bei der Akzise entscheidet der Umstand wo, bei der Umsatzsteuer in wessen Händen sich die Ware befindet.«

Entsprechend ihrer Verwandtschaft entwickelte sich die Akzise in einigen Städten aus der reinen Umsatzsteuer; andernorts bestand sie aber auch getrennt neben ihr. Sie war beim Volke genau so verhaßt wie die Pfundzölle und Umgelder, fand aber dennoch eine sehr große Verbreitung und zwar, weil sie vermutlich geringere Erhebungsschwierigkeiten bot.

Immerhin wird sie ihre weite Verbreitung weitgehend auch der anscheinend respektablen finanziellen Ergiebigkeit zu verdanken haben. Ferner ist zu beachten, daß die Akzisen die reichen Klassen nicht besonders belasten und ihnen im übrigen durch sie keine Privilegien angetastet wurden, sodaß von dieser Seite kein nennenswerter Widerstand zu erwarten war. Aber auch die ärmeren Bevölkerungskreise mögen, trotzdem die Akzise, wie jede Verbrauchssteuer bezogen auf das Einkommen, regressiv wirkt, sie im Vergleich zu den Personalabgaben vorgezogen haben, weil mit ihr keine der sonst üblichen maßlos strengen und ungerechten Eintreibungsverfahren verbunden waren. Daher waren eigentlich die Verhältnisse zu ihrer Entwicklung und zu ihrem Ausbau

[101] vgl. Anlage zur Mitteilung des Senates vom 2. Januar 1862.

günstig und darum wurde sie ebenfalls von den damaligen Finanztheoretikern in allen Tonarten gerühmt.

Die äußere Entwicklung der Akzise selber vollzog sich nicht einheitlich und stand in erster Linie unter dem Einfluß des von Stadt zu Stadt und von Land zu Land wechselnden Finanzbedarfes und des ebenfalls nicht überall gleichzeitig stattfindenden Ueberganges zur allgemeinen Geld- und Verkehrswirtschaft.

Als im 19. Jahrhundert infolge der gewaltigen Vervollkommnung des Handelsverkehrs auch die Erhebung der Akzise immer schwerfälliger, kostspieliger und für den Handel immer hemmender wurde, mußte man sich zu ihrer endgültigen Abschaffung bequemen (Bayern 1803, Preußen 1820, Sachsen 1834 usw.). An ihre Stelle traten nun aber nicht, wie man vermuten möchte, allgemeine Umsatzsteuern, sondern Grenzzölle und (event. vermehrte) direkte Steuern.

Die Umsatzsteuer selber lebte erst in der 2. Hälfte des Jahrhunderts vereinzelt wieder auf und zwar in der freien Hansastadt Bremen 1863 bis 1884 und in den Vereinigten Staaten von Nordamerika 1864—1870.

2. *Bremen.*

Nach dem Bremer Umsatzsteuergesetz von 1863 waren steuerpflichtig: »Veräußerungen beweglicher Sachen einschließlich der Schiffe, wenn der Veräußerer ein Hiesiger ist, d. h. im bremischen Stadtgebiet wohnt oder daselbst ein Geschäft betreibt oder wenn sich der Gegenstand des Verkaufs zur Zeit des Verkaufsabschlusses im bremischen Stadtgebiet befindet.« Befreit waren: »Ohne Entschädigung rückgängig gemachte Verkäufe;« ferner Umsätze von lebendem Vieh, gebrauchten Mobilien, Büchern, Gold und Silber, der erste Umsatz von handwerklichen Produkten, Zigarren, neuen Schiffen. Verkäufe bis zu 50 Talern (mehrere Verkäufe während eines Tages an den gleichen Käufer galten steuerrechtlich als Einheit) waren nicht steuerpflichtig, gleichwie Veräußerungen über Gegenstände, die sich zur Zeit des Verkaufsabschlusses nicht im Bremer Hoheitsgebiet befanden. Grundlage für die Berechnung des Steuerbetrages war der Kaufpreis. Dieses Bremer Umsatzsteuergesetz, das ohne Zweifel den ersten »modernen« Gesetzen als Vorbild diente, kannte ferner einen differenzierten Steuersatz. Er betrug $^5/_{12}$ % beim ersten Umsatz jedes steuerpflichtigen Produktes, bei

allen nachfolgenden, sowie bei Veredlungs- und Verarbeitungsumsätzen, auch für Waren, die im Bremer Stadtgebiet nur »umgearbeitet, vermischt, verändert« wurden, verlangte man dagegen $^1/_6$ %. Die Erhebung geschah durch das Quittungs- oder Stempelverfahren. Zur Ermöglichung der Durchführung bestand die Stempelpflicht der Fakturen. Für »Platzverkäufe über 300 Thaler« und für Auslandsumsätze verlangt die Behörde periodische Steuerbekenntnisse. Aus diesen Bestimmungen folgt, daß der Verkäufer allein zur Entrichtung verpflichtet war.

Die Steuer wurde von 1863—1884 erhoben. Wenn auch kleinere Aenderungen im Gesetz von 1863 vorgenommen werden mußten, so betrafen sie lediglich erhebungstechnische Einzelheiten.

Es sei gestattet, in diesem Zusammenhang noch einige Daten und Motive aus der Entstehungsgeschichte dieses Gesetzes zu erwähnen.

Die Anregungen zur Einführung einer Umsatzsteuer stammten, man darf wohl sagen, zum ersten und wahrscheinlich auch einzigen Male aus kaufmännischen Kreisen. Der Ertrag sollte zur Ablösung der Akzisen verwendet werden, die nach Grabower (S. 189) $^1/_4$ des Staatseinkommens ausmachten. In verschiedenen Gutachten und Berichten an den Senat wurden als Vorteile der Umsatzsteuer erwähnt: 1. Sie sei gerecht (wohl in bezug auf die Akzise), weil sie auf dem leistungsfähigsten Teil der Bevölkerung, dem Handelsstande, laste. Somit schien man anzunehmen, die Steuer könne nicht überwälzt werden und belaste den Kaufmann. 2. Bestehe ein Vorteil darin, daß der Satz sehr niedrig gehalten werden könne, weil durch die neue Steuer früher akzisenfreie Gegenstände ebenfalls erfaßt würden. Ein anderes Gutachten dagegen, das halbwegs eine Ueberwälzungsmöglichkeit voraussetzte, sprach von einem Vorteil, der darin bestehe, daß die fremden und auswärtigen Käufer in »gleicher Weise von ihr betroffen« werden wie die Stadtbürger selbst.

Lediglich die Schwierigkeit oder Unmöglichkeit einer genügenden und befriedigenden staatlichen Steuerkontrolle wird als Nachteil erwähnt. »Dieser Umstand«, heißt es in einem Gutachten der Gewerbekammer vom 28. Januar 1862, »wird vermutlich vieler Orten, wo nicht, wie in Bremen, das öffentliche Vertrauen auf die Zuverlässigkeit des geschworenen Bürgereides einer so breiten und festgewurzelten Grundlage sich erfreut, einen genügenden Grund abgeben, um die Einführung der Steuer für unmöglich zu erklären.« Mit andern Worten: man glaubte, daß das strenge Steuergewissen und die gute Steuermoral es

Bremen erlaube, trotz dem Mangel einer objektiv einwandfreien Steuerkontrolle, die Umsatzsteuer einzuführen. Im gleichen Gutachten heißt es übrigens, die Umsatzsteuer sei »unvollkommen« und »sie habe weniger der innern Vortrefflichkeit als ihren vergleichsweisen Vorzügen vor einer umgemodelten Akzisenabgabe ihre Entstehung zu verdanken«.

Man erkannte auch, daß für den Bremer Kaufmann die Möglichkeit bestand, durch Geschäftsabschlüsse außerhalb der Stadt der Steuer auszuweichen, maß aber dieser Umgehung infolge des niedrigen Steuersatzes keine Bedeutung zu.

Die in Minderheit gebliebenen Gegner der Umsatzsteuer erklären, nicht nur »die Logik und Wissenschaft, sondern auch das Interesse der Stadt am Handel« verlange, daß dieser frei von jeder »Fessel des Verkehrs« bleibe. Es wurde daher in den Mitteilungen über die Entscheidungen des Kaufmannskonvents (24. Januar 1862) entsprechend der verbreiteten Ansicht, wonach der Steuerzahler auch Steuerträger sei, grundsätzlich gegen die Umsatzsteuer argumentiert, weil sie »lediglich die Arbeit belaste« statt, wie z. B. die Einkommenssteuer, das »Produkt von Kapital und Arbeit, den reinen Gewinn«.

Nach und nach erkannte man die Bedeutung der Ueberwälzung; denn z. B. ein weiteres Gutachten der Handelskammer sagt, die Umsatzsteuer verstoße gegen die Forderung, wonach »allgemeine Staatslasten von den Angehörigen nach Verhältnis getragen werden müssen«. In einer Eingabe an den Senat betr. Aufhebung der Steuer finden sich sehr klare Darlegungen der Ueberwälzungswirkungen. Das erwähnte Begehren wurde nämlich mit der Ungewißheit des Kaufmanns in bezug auf das Gelingen oder Mißlingen der Ueberwälzung begründet. »In jedem Fall immt der Kaufmann die Umsatzabgabe in die Berechnung der Preise seiner Waren auf. Verdient der Verkäufer, so hat ihm der Käufer durch den bezahlten höheren Preis die Abgabe vergütet, verliert er, so verliert er um den Betrag der Abgabe mehr, als er verloren haben würde, wenn keine Abgabe auf der Ware geruht hätte.«

In einem Rechenschaftsbericht aus dem Jahre 1866 wurde die Einführung der Umsatzsteuer als in allen Teilen gelungen bezeichnet. Lediglich in einem einzigen Falle habe es besonderer Maßnahmen bedurft. Hierbei handelt es sich um die Frage, ob der Umsatz zwischen Kommissionär und Kommittent ebenfalls steuerpflichtig sei. In einer Verordnung (Gesetzesbl. 1864 S. 247) wurde diesbezüglich bestimmt, daß der Umsatz zwischen den beiden steuerrechtlich als gewöhnlicher Ver-

kauf behandelt werde »und daß der Kommissionär sich von der Entrichtung der Steuer nicht durch den Einwand befreien kann, er habe lediglich seinem Auftraggeber eine für Handel eingekaufte Ware überwiesen oder abgeliefert«.

Im Jahre 1884 erfolgte, nachdem schon 1871 der Steuersatz reduziert werden mußte, die Aufhebung der Steuer, um nach der Begründung des Senates (Verhandl. 1884 S. 144) »die nachteilige Wirkung, die die Besteuerung des einzelnen Geschäftsabschlusses ausübt, zu beseitigen« und um das Mißverhältnis aufzuheben, »welches darin besteht, daß der hiesige Verkäufer von jedem seiner Umsätze eine Steuer zu entrichten hat, von welcher der Auswärtige, der sich eines hiesigen Agenten bedient, frei bleibt«[102].

3. *Nordamerika.*

Die Vereinigten Staaten sahen sich nach dem Sezessionskriege in die Notwendigkeit versetzt, die Kriegslasten durch irgend welche Abgaben zu decken. Innere Steuern waren bis zu diesem Zeitpunkte mit Ausnahme der während des Krieges mit England (1813—1815) erhobenen Abgaben, die aber für die amerikanische Oeffentlichkeit schon längst wieder der Vergessenheit anheimgefallen waren, nicht bekannt. Deshalb zögerte der Kongreß ungemein lange, bis er zur direkten Besteuerung schritt; nicht zuletzt, weil er aus der Abneigung des Volkes gegen die ungewohnten Pflichten, wie sie die Veranlagung und Entrichtung einer Steuer darstellen, ernste Komplikationen erwartete. Um den vermehrten finanziellen Anforderungen gewachsen zu sein, half man sich zu Beginn des Bürgerkrieges mit Zollerhöhungen und Anleihen. Später kam man aber nicht um die direkte Besteuerung herum und probierte zuerst mit einer Steuer auf größeren Einkommen. Als aber die Erträge keineswegs zur Deckung des Bedarfs ausreichten und selbst die öffentliche Meinung den Ausgleich des Staatsbudgets forderte, unterwarf man 1862 und 1863 neben einer umfassenden Erweiterung und Erhöhung der Einkommenssteuer den Verkauf einzelner Waren einer Abgabe. 1864 führte man durch die Ausdehnung dieser Steuer auf alle Waren so etwas wie eine allgemeine Umsatzsteuer ein. Diese traf aber nicht, wie man erwarten könnte, den Handel, sondern in erster Linie die Pro-

[102] vgl. Grabower S. 193.

duktion; steuerpflichtig waren nämlich hauptsächlich die Hersteller der Waren. Vom Rohstoff bis zum Fertigprodukt mußten alle Umsätze besteuert werden. Steuergegenstand war für die Produktionsbetriebe ferner der »persönliche und gewerbliche Eigenverbrauch«. Neben diesen Abgaben waren die Hersteller auf Grund des nämlichen Gesetzes verpflichtet, eine jährliche Lizenzgebühr zu entrichten. Außer der Belastung der »Herstellerumsätze« bestand für die »Lieferungen des Handels«, als Vermittler zwischen Fabrikant und Konsument, eine bescheidene sogen. Zusatzsteuer, die sowohl von den Händlern als auch von den Agenten zu entrichten war. Der Steuersatz, der 1862 bei der Steuer auf einzelne Verkaufsgegenstände 3 % betrug, erhöhte sich in der Folge 1864 auf 5 % und betrug 1865 nach abermaliger Erhöhung 6 %. Die Zusatzsteuer für den Handel betrug 1 °/₀₀. Die amerikanische Umsatzsteuer war also ihrer fiskalischen Wirkung nach eine Produktionssteuer, da man infolge des bescheidenen Satzes von nur 1 °/₀₀ von der Zusatzsteuer absehen kann. Als Grundlage der Steuerbemessung diente der bezahlte Verkaufspreis und beim Eigenverbrauch der Marktpreis für gleichartige Gegenstände. Bei Lieferungen nach auswärts konnten Transport- und Kommissionskosten vom erzielten Preise in Abzug gebracht werden, jedoch nur bis höchstens 3 % des Preises. Die Steuer mußte offen überwälzt werden, d. h. sie mußte gesondert in Rechnung gestellt werden und die Vermischung von Steuer und Preise war nicht statthaft. Befreiungen waren fast keine üblich. Lediglich Produzenten, die ausschließlich mit Familienangehörigen arbeiteten, waren von der Steuer ausgenommen, wenn ihr Umsatz an erzeugten Produkten im Jahre 600 Dollar nicht erreichte. Die Erhebung war auf dem Veranlagungsprinzip aufgebaut und zwar war der Steuerpflichtige gehalten, bis zum 10. jeden Monats den Behörden ein Verzeichnis der verkauften Waren und erzielten Preise einzureichen, um nach der Erkennung bis zum 20. die Steuer zu entrichten.

Die Totalbelastung fertiger Erzeugnisse schwankte zwischen 8—15% und konnte bis gegen 20 % des Detailpreises ausmachen, woraus ersichtlich ist, daß diese Steuer etwa gegenüber Bremen vom Verbraucher große Opfer forderte.

Außer dieser Besteuerung der Lieferung im Produktionsprozeß kannte das gleiche amerikanische Gesetz teilweise auch eine Steuerpflicht der Leistung (Werkleistung); denn Reparaturen und bestimmte Bearbeitungsvorgänge unterlagen ebenfalls einer Abgabe. Für Reparaturen an Ma-

schinen und Wagen waren z. B. 3—6 % Steuer zu entrichten, wenn der durch die Reparatur geschaffene Mehrwert des Gegenstandes 10 % betrug. Es ist dies in der Geschichte dieser Steuer vermutlich das erste Mal, daß ein Gesetz auch Leistungen als steuerpflichtig erklärte.

Wie aus den obigen Bedingungen entnommen werden kann, muß die gerechte Erhebung nicht gerade leicht gewesen sein. Hauptsächlich die Bedingung, wonach bei Reparaturen und Bearbeitungen die Steuer erst nach einem 10 % Wertzuwachs zu entrichten sei, führte zu sinnwidrigen Besteuerungen; denn es mußte z. B. die Reparatur eines Schubkarrens im Werte von 1 $, falls dieser um 10 Cents stieg, versteuert werden, dagegen blieb die Reparatur eines Flügels im Werte von 500 $, wenn der Mehrwert der Bearbeitung unter 50 $ lag, steuerfrei.

Diese Abgaben wurden mit der Besserung der Finanzlage allmählich abgebaut. 1886 waren es Kohlen und Eisen, die frei wurden. 1867 Baumwolle. Das Gesetz von 1870 beschränkte die Steuer auf einige wenige Gegenstände, und wenn ihr Ertrag 1866 noch 127,2 Mill. Dollar betragen hatte, blieb für 1870 nur noch eine Einnahme von 3 Mill. Dollar. Diese Reste der Umsatzsteuer blieben bestehen, sodaß Amerika im letzten Weltkriege bei der Auflage neuer Steuern hier anknüpfen konnte (Luxusherstellsteuer- und Luxuskleinhandelssteuergesetz von 1918).

Literaturverzeichnis.

Amonn Prof. Dr. A.: Zur Frage der steuerlichen Lastenverteilung. Jahrbuch f. Nat. Oek. Bd. 68, S. 166.

Balzer K. F.: Die österreichische Warenumsatzsteuer. Wien 1933.

Bärwinkel Dr. Hans: Abwälzung, Rückwälzung und Rückvergütung der Umsatzsteuer. Deutsches Steuerblatt 1935, S. 865.

Beck Ernst: Zusatzsteuer für Einzelhandelsumsätze der Spinnereien und Webereien. D.St.Bl. 1937, S. 837.

Becker Karl-Ernst: Die Besteuerung des Eigenverbrauchs. D.St.Bl. 1935, S. 961.

Blumenstein Prof. Dr.: Schweizerisches Steuerrecht. Tübingen 1929.

Botschaft des Bundesrates vom 18. März 1938 betr. verfassungsmäßige Neuordnung des Finanzhaushaltes des Bundes.

Botschaft des Bundesrates vom 19. Januar 1940 betr. Maßnahmen zur Ordnung des Finanzhaushaltes des Bundes.

Bräuer Dr. Karl: Steuerabfindung, Steuerpauschalierung, Handwörterbuch der Staatswissenschaften Bd. 7, S. 1082 (4. Auflage).

Bräuer Dr. Karl: Steuerbelastungsvergleiche »Hwb.d.St.W.« Bd. 7, S. 1087.

Colm & Neisser: Kapitalbildung und Steuersystem. (Verhandlungen und Gutachten der Konferenz von Eilsen, 2 Bde.) Berlin 1930.

Dalton Hugh: Einführung in die Finanzwissenschaft. Deutsch mit Anmerkungen von Dr. Hans Neisser. Berlin 1926.

Eheberg Karl Theodor: Finanzwissenschaft. Leipzig-Erlangen 1920.

Eckhardt W.: Die Umsatzsteuer. (5. Auflage.) Berlin 1940.

Engländer-Schranil: Finanzwissenschaft und tschechoslowakisches Finanzrecht. Prag 1935.

George Dr. Heinz: Die erhöhte Umsatzsteuer. D.St.Bl. 1940, S. 319.

Grabower Dr. Rolf: Die Geschichte der Umsatzsteuer und ihre gegenwärtige Gestaltung im In- und im Ausland. Berlin 1925.

Grabower Dr. R.: Die Neufassung der Ausführungsbestimmungen zum Umsatzsteuergesetz. D.St.Bl. 1922, S. 406.

Grabower Dr. R.: Probleme der Verwaltung der Umsatzsteuer im In- und Ausland. D.St.Bl. 1924, S. 485.

Großmann E.: Umsatzsteuer. »Handbuch der schweizerischen Volkswirtschaft« Bd. II, S. 443 (Bern 1939).

Großmann Prof. Dr. Eugen: Richtlinien für die Gestaltung einer eidg. Umsatzsteuer. (Gutachten zu Handen der Steuerverwaltung 1935.)

Günther Prof. Dr. Ernst: Steuergerechtigkeit, begründet auf Gleichheit der Lebenseinbuße. Jena 1937.

Hagenbach P.: Ueber die Umsatzsteuer. (Bericht an die Zürcher Handelskammer.)

Hefner O., Reg.-Rat: Gemeinnützige und wohltätige Unternehmen und nicht öffentliche Schulanstalten im Umsatzsteuer-Gesetz von 1934. D.St.Bl. 1935, S. 231.

Heißenberger Franz: Grundriß der Finanzwissenschaft. Wien 1938.

Helander Prof. Dr. Sven: Die Ueberwälzbarkeit der spezifischen Unternehmungssteuern (mit einem Beitrag über die Erhöhung der Umsatzsteuer). Gutachten in: Kapitalbildung und Steuersystem v. Colm, II. Bd., S. 336.

Held, Steuerinsp.: Die Ausführung von Umsätzen im In- und Ausland. D.St.Bl. 1935, S. 1065.

Held Hans: Die Ein- und Ausfuhr im Umsatzsteuer-Gesetz. Köln 1936.

Higy Dr. C.: Die Umsatzsteuer nach dem Projekt der Steuerverwaltung. (Manuskript eines Vortrages.)

Hoefs Dr., Reg.Rat: Das Umsatzsteuerprivileg des Binnengroßhandels. D.St.Bl. 1938. S. 61.

Jaeger: Umsatzsteuer und Außenhandel. D.St.Bl. 1923, S. 180.

Lampe Ad.: Umsatzsteuer. Wörterbuch der Volkswirtschaft (Elster). 4. Auflage, III. Bd., S. 626 (Jena 1933).

Lorenz Dr. Charlotte: Zur Theorie und Statistik der Phasensteuer. Finanz-Archiv neue Folge, Bd. I, S. 301.

Lotz Dr. Walter: Finanz-Wissenschaft. Tübingen 1931.

Mann Fritz Karl: Ueberwälzung der Steuer. Hwb.d.St.W. Bd. 8, S. 336.

Mann Fritz Karl: Zur Terminologie der Steuerabwehrformen. (Kap. Bild. und Steuersystem v. Colm, Bd. I, S. 573).

Metzenmacher O.: Steuerbare Umsätze im Rahmen des Unternehmens. D.St.Bl. 1937, S. 683.

Mildschuh Dr. Willibald: Steuerwirkungen. Handbuch der Finanzwissenschaft. Bd. I, S. 490. Tübingen 1926.

Neisser Dr. Hans: Die produktionspolitische Bedeutung der Gewerbe- und Umsatzsteuer. (Gutachten: in Kap. Bild. und Steuersystem. Bd. II, S. 301.)

Niemann Dr. Engelhard: Die Werklieferung im Umsatzsteuerrecht. D.St.Bl. 1936, S. 303.

Niemann Dr. Engelhard: Das umsatzsteuerliche Entgelt. D.St.Bl. 1935, S. 793.

Oberfohren Dr. Ernst: Die Grenzen der Besteuerung. (Gutachten: in Kap. Bild. und Steuersystem, Bd. II, S. 292.)

Pabst Dr. O.: Durchlaufende Posten. D.St.Bl. 1940, S. 215.

Pflückebaum Dr. jur.: Das Umsatzsteuergesetz vom 16. Okt. 1934. Berlin 1938.

Pflückebaum Dr. jur. K.: Der Abzug der Beförderungs-, Versicherungs- und Verpackungsauslagen nach dem Umsatzsteuergesetz von 1934. D.St.Bl. 1935, S. 43.

Popitz Joh.: Die Befreiung des reinen Warenhandels nach § 7. D.St.Bl. 1920, S. 435.

Popitz Joh.: Kommentar zum Umsatzsteuergesetz von 1919 und zu den Ausführungsbestimmungen von 1920 (2 Bde. Berlin 1921).

Popitz Joh.: Umsatzsteuer. Hwb. d. St.W. Bd. 8, S. 373.

Prager-Archiv für Gesetzgebung und Rechtsprechung. Bde. 1925, 1927, 1930, 1932, 1934, 1936.

Protokoll der Finanzkonferenz von Kandersteg 1920.

Rassegna dei Legislazione finanziaria italiana. Rom 1938.

Recueil des Lois, Décrets, Circulaires. Paris. Bde. 1920, 1936.

Reichsabgabe-Ordnung. Berlin 1936.

Reichssteuerblatt Berlin. Bde. 1934, 1937, 1939, 1940.

Reinhardt Fritz: Die neuen Steuergesetze. Berlin 1935.

Reinhardt Fritz: Die Umsatzsteuer in der Praxis. Berlin 1940.

Röpke Prof. Dr. W.: Der Einfluß sozialwirtschaftlicher Faktoren (Einkommenshöhe und Einkommensschichtung) auf die Kapitalbildung. (Gutachten in: Kap. Bild. und Steuersystem, Bd. II, S. 213.)

Röpke Prof. Dr. W.: Finanzwissenschaft. Berlin/Wien 1929.

Schirmer A.: Exposé über die Erhebung der Warenumsatzsteuer (April 1940).

Schirmer A.: Zur Umsatzsteuer. (Artikel in der Schweiz. Gewerbezeitung Nr. 45 und 46 vom 9. und 16. 11. 40.)

Seligman Edwin R. A.: Die Lehre von der Steuerüberwälzung. (Nach der 5. Auflage herausgegeben von Dr. K. Bräuer.) Jena 1927.

Senf Dr., Reg.Rat: Textilindustrie und Umsatzsteuer. D.St.Bl. 1935, S. 49.

Stenographisches Bulletin der Bundesversammlung 1939/40.

Terhalle F.: Finanzwissenschaft. Jena 1930.

Velhow M.: Handkommentar zum Umsatzsteuergesetz von 1926. Köln 1928.

Velhow Dr. Max: Der Begriff der Lieferung im Ums.St.Ges. 1934. D.St.Bl. 1935, S. 419.

Velhow & Hübschner: Kommentar zum Umsatzsteuergesetz von 1934 und zu den Durchführungsbestimmungen von 1938 im Handbuch des Steuerrechts. Köln 1939.

Verordnungsblatt des Bundesministeriums der Finanzen. Wien. Jg. 1928, 1930, 1937.

Wirkau Dr. jur.: Die öffentliche Gewalt im Umsatzsteuerrecht. D.St.Bl. 1938, S. 679.

Wirkau Dr. jur.: Die Ausfuhr im Umsatzsteuerrecht. D.St.Bl. 1939, S. 453.